

Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. PETER ARNDT

1959

"DER AKTIENRECHTLICHE BESTÄTIGUNGSVERMERK"

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von:
Dipl.-Kfm. Peter Arndt

1959



Referent: Prof. Dr. O. Hintner

Korreferent: Prof. Dr. R. Löhlein

Tag der mündlichen Prüfung: 23. Februar 1960

V o r w o r t .

Die Einführung der Pflichtprüfung der Rechnungslegung von Aktiengesellschaften hat die mit der Wahrnehmung dieser Aufgabe betrauten Wirtschaftsprüfer vor eine Fülle schwieriger Entscheidungen gestellt. Das Aktiengesetz gibt für die Pflichtprüfung nur Rahmenvorschriften. Es beschränkt sich im wesentlichen darauf, die Prüfungsgegenstände aufzuzählen, anzugeben, was bei der Prüfung festzustellen ist, und die Verpflichtung des Abschlußprüfers auszusprechen, über das Ergebnis der Prüfung einen Bericht anzufertigen sowie eine Bestätigung zu erteilen. Im übrigen liegen die vom Abschlußprüfer zu treffenden Prüfungsmaßnahmen in seinem pflichtmäßigen Ermessen.

Diese Abstellung des Aktiengesetzes auf die verantwortungsbewußte Entscheidung des Prüfers läßt erkennen, wie bedeutsam die Auslegung der aktienrechtlichen Prüfungsvorschriften für die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer ist. Seit Einführung der Jahresabschlußprüfung der Aktiengesellschaften ist daher versucht worden, die knappen gesetzlichen Vorschriften durch Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung zu ergänzen. Das Ziel dieser Bestrebungen ist und war, zu einer einheitlichen Auffassung zu gelangen, nach welchen Gesichtspunkten die Pflichtprüfung durchzuführen ist und welche Elemente zu ihr gehören. Zahlreiche Probleme konnten mittlerweile geklärt werden. Das ist insbesondere der fachlichen Arbeit des Institutes der Wirtschaftsprüfer, den Kommentatoren des Aktiengesetzes und den Wirtschaftsprüfern zu verdanken, die ihre Erfahrungen durch Veröffentlichungen ihren Berufskollegen zugänglich gemacht haben.

Auch die vorliegende Abhandlung will einen Beitrag zur Klarlegung der mit der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung verbundenen Fragen leisten. Gegenstand der Ausführungen ist dabei nur die Erörterung der Probleme, die im Zusammenhang mit der auf § 140 Aktiengesetz beruhenden Verpflichtung des Abschlußprüfers stehen, über das Ergebnis der Prüfung eine Bestätigung - den Bestätigungsvermerk - zu erteilen. Durch Auslegung des § 140 Aktiengesetz, Würdigung der bereits von anderen Autoren vorliegenden Äußerungen und Stellungnahme zur Handhabung des Bestäti-

gungsvermerkes in der Praxis sollen die Grundsätze ordnungsmäßiger Testaterteilung zusammenfassend dargelegt werden. Der Zweck der Ausführungen kann dabei nicht darin liegen, die verantwortungsbewußte Entscheidung des Abschlußprüfers bei der Abgabe des Bestätigungsvermerkes überflüssig zu machen. Er liegt vielmehr in der Darstellung der Grundlagen, auf denen der Prüfer seine Entscheidung unter gewissenhafter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalles aufbauen kann. Behandelt wurden ferner die Folgen, die sich aus der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes für die Beschlüsse der Gesellschaftsorgane ergeben, die Haftung des Abschlußprüfers aus der Abgabe des Prüfungsurteiles und die Veröffentlichung des Bestätigungsvermerkes.

Die Problematik des Bestätigungsvermerkes ist insofern nicht völlig zu isolieren, als Inhalt und Aussagekraft des Testates unlösbar mit dem Umfang der Pflichtprüfung und dem Erkenntniswert der aktienrechtlichen Rechnungslegung verbunden sind. Daher ist für vergleichende Betrachtungen zum ausländischen Recht wenig Raum, wenn nicht zugleich das Prüfungs- und Rechnungslegungswesen im Ausland erörtert wird. Ein Eingehen darauf hätte den durch das Thema gesetzten Rahmen überschritten.

Abgesehen von gelegentlichen Hinweisen auf die entsprechende Regelung in der Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 1931, wurde auf eine Darstellung der Entwicklungsgeschichte des Bestätigungsvermerkes verzichtet. Über die Geschichte des Revisionswesens seit den Anfängen der freiwilligen Buch- und Bilanzprüfungen liegen bereits einige Abhandlungen vor. Was die Entwicklung des Bestätigungsvermerkes im besonderen anbelangt, darf auf R. Karoli (Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S. 78 ff.) verwiesen werden, dessen Ausführungen hierzu bis in die Zeit der Visitatores in Genua (um 1370) zurückgehen.

Die vorliegende Arbeit wird in einer Zeit abgeschlossen, in der die Reform des Aktiengesetzes lebhaft diskutiert wird. Es war daher nahelegend, auf die Frage einzugehen, ob die gesetzliche Regelung des Bestätigungsvermerkes Änderungsbedürftig ist. Der Verfasser glaubt, diese Frage, soweit der wesentliche Gehalt des § 140 Aktiengesetz betroffen ist, verneinen zu können und stimmt darin mit vorliegenden Reformvor-

schlagen zur aktienrechtlichen Pflichtprüfung, namentlich mit der
Stellungnahme des Institutes der Wirtschaftsprüfer (Vorschläge zur
Aktienrechtsreform, Düsseldorf 1956) überein. Es darf erwartet wer-
den, daß das geltende Recht, von geringen Änderungen abgesehen, in
das neue Aktiengesetz übernommen wird. Die nachfolgenden Ausführungen
werden daher nichts von ihrer grundsätzlichen Bedeutung verlieren.

Bad Homburg v.d.H., den 1. März 1959

Peter Arndt

Inhaltsverzeichnis.

Seite

A. Der Bestätigungsvermerk im Rahmen der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung und Publizität	8
B. Die Handhabung des Bestätigungsvermerkes durch den Abschlußprüfer	14
I. Die gesetzliche Regelung	14
II. Voraussetzung und Zeitpunkt für die Abgabe des Prüfungsurteiles	15
1. Das Erfordernis der stattgefundenen pflichtmäßigen Prüfung	15
2. Der Zeitpunkt für die Abgabe des Prüfungsurteiles	18
III. Umfang und Inhalt der Bestätigung, daß "die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen"	20
IV. Grundsätze für die Erteilung und die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes	26
1. Das pflichtmäßige Ermessen des Abschlußprüfers bei der Entscheidung über Vermerkserteilung und Vermerksverweigerung	26
2. Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes	30
3. Einschränkung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes	32
a) Allgemeine Abgrenzung	32
aa) Einschränkung	32
ab) Verweigerung	34
b) Einwendungen des Abschlußprüfers begründende Tatbestände und deren Würdigung im Prüfungsurteil	36
ba) Buchführung	36
bb) Jahresabschluß	37
bc) Geschäftsbericht	42
bd) Sonstige Gläubigerschutzvorschriften	43

	Seite
4. Abgabe des Bestätigungsvermerkes mit Zusätzen und unter Vorbehalten	45
a) Zusätze zum Bestätigungsvermerk	45
b) Abgabe des Bestätigungsvermerkes unter Vorbehalten	51
5. Der Bestätigungsvermerk bei Anrufung der Spruchstelle	52
6. Einschränkung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes auf Grund von offensichtlich falschen Darstellungen im Lagebericht	54
7. Änderungen des Jahresabschlusses nach Erteilung des Bestätigungsvermerkes	59
8. Der Widerruf des Bestätigungsvermerkes	62
V. Formulierung des Bestätigungsvermerkes	66
1. Fassung des uneingeschränkten Be- stätigungsvermerkes	66
2. Formelle Fragen der Vermerkseinschrän- kung	73
3. Formelle Fragen der Vermerksverwei- gerung	80
4. Formulierung von Zusätzen und Vorbe- halten zum Bestätigungsvermerk	81
5. Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes ...	83
C. Die Folgen aus der Abgabe des Prüfungsurteiles	85
I. Auswirkungen der Erteilung und Verwei- gerung des Bestätigungsvermerkes	85
1. Bestehen rechtliche Folgen ?	85
2. Die tatsächlichen Folgen	87
II. Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers aus der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes	94
1. Die Haftung gegenüber der Gesellschaft	94
2. Die Haftung gegenüber Dritten	98
3. Die disziplinar- und strafrechtliche Verantwortlichkeit	103
D. Die Veröffentlichung des Bestätigungsvermerkes	106

	Seite
E. Der Bestätigungsvermerk in der Aktienrechtsreform	109
I. Grundsätzliches über die Reform des Bestätigungsvermerkes	109
II. Änderungsvorschläge zum geltenden Recht und zur Handhabung des Bestätigungsvermerkes	112
1. Klarstellungen des Umfanges der Prüfung und des Testates	112
a) Prüfung und Bestätigung der Beachtung der Satzungsbestimmungen	112
b) Prüfung und Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Lageberichtes	113
c) Die Prüfungspflicht für Änderungen bestätigter Jahresabschlüsse	115
2. Die korrektive Einschränkung	117
3. Die Formulierung des Bestätigungsvermerkes	121
III. Vorschlag für eine Neufassung des § 140 AktG .	126
Literaturverzeichnis	127

A. DER BESTÄTIGUNGSVERMERK IM RAHMEN DER AKTIENRECHTLICHEN JAHRESABSCHLUSSPRÜFUNG UND PUBLIZITÄT.

Mit der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. 9. 1931 (Aktienrechtsnovelle) wurde die Pflichtprüfung der Rechnungslegung für Unternehmungen, die in der Rechtsform der Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien betrieben werden, eingeführt. Durch das Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. 1. 1937 (Aktiengesetz) wurde die Prüfungspflicht, die durch die 1. DVO zur Aktienrechtsnovelle vom 15. 12. 1931 zunächst auf Unternehmungen mit einem Grundkapital ab RM 3.000.000,--, später durch die 2. DVO vom 20. 12. 1932 auf Unternehmungen ab RM 500.000,-- beschränkt war, auf alle Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien ausgedehnt.¹⁾

Die für die Pflichtprüfung der Rechnungslegung maßgebenden gesetzlichen Vorschriften enthalten die §§ 135 - 142 AktG.²⁾ Danach ist eine zwingende Prüfung des Jahresabschlusses unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert, durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) vorzunehmen, bevor der Vorstand den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht dem Aufsichtsrat zur Prüfung nach § 96 Abs.1 vorlegen kann (vgl. § 135 Abs.1). Als Prüfungsorgane dürfen nur öffentlich bestellte Wirt-

1) Von der im § 142 Abs.2 AktG enthaltenen Ermächtigung des Reichs- bzw. Bundesministers der Justiz, für Gesellschaften von besonderer Art Ausnahmen von den Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses zuzulassen, wird z.Zt. nur noch bei den in § 33 der 1. DVO zum AktG vom 29. 9. 1937 (RGBl I 1026 und I 1140) genannten Unternehmungen Gebrauch gemacht. Danach sind die Deutsche Golddiskont-Bank und die Wohnungsunternehmungen, die nach Kap. III des 7. Teiles der Verordnung des Reichspräsidenten vom 1. 12. 1930 (RGBl I 517) als gemeinnützig anerkannt sind und einer besonderen Prüfung nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vom 29. 2. 1940 (RGBl I 438) unterliegen, von der Abschlußprüfung nach dem Aktiengesetz befreit. Von der aktienrechtlichen Pflichtprüfung ausgenommen sind ferner die privaten Versicherungsunternehmen und Bausparkassen, die gemäß § 28 EGAktG weiterhin den Vorschriften des Gesetzes über die Beaufsichtigung dieser Unternehmen vom 6. 6. 1931 (RGBl I 315) und den dazu ergangenen Anordnungen der Aufsichtsbehörde unterliegen.

2) Soweit im folgenden Paragraphen ohne Nennung des Gesetzes angeführt werden, handelt es sich um Vorschriften des Aktiengesetzes.

schaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig werden (§ 137 Abs.1), die von der Hauptversammlung der prüfungspflichtigen Gesellschaft zu wählen sind (§ 136 Abs.1). Unterbleibt die Wahl, so ist der Abschlußprüfer durch das Registergericht auf Antrag des Vorstandes, des Aufsichtsrates oder eines Aktionärs zu bestellen (§ 136 Abs.4). Der Vorstand ist in diesem Falle verpflichtet, einen entsprechenden Antrag zu stellen.

Die Pflichtprüfung der Rechnungslegung der Aktiengesellschaften dient als "Garantie einer Ordnung im Bereich des Rechenhaften"¹⁾ einem umfassenden Interessentenkreis. Das Interesse an einer turnusmäßigen Überprüfung der Rechnungslegung der Aktiengesellschaften teilen neben den unmittelbar mit diesen Unternehmen verbundenen Personen - Aktionären Vorstand, Aufsichtsrat und Belegschaft - auch die Gläubiger und darüber hinaus die gesamte Öffentlichkeit.

Für den Vorstand und den Aufsichtsrat bedeutet die Kenntnis der Gesetzmäßigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung eine zwingende Notwendigkeit. Die Größenverhältnisse der Aktiengesellschaften machen es für den Vorstand, dessen Tätigkeit in der Wahrnehmung der umfangreichen und schwierigen Aufgaben der Geschäftsführung liegt, unmöglich, selbst im einzelnen das Rechnungswesen zu überwachen. Andererseits ist er bei seinen Dispositionen auf eine genaue und mit den gesetzlichen Vorschriften übereinstimmende Rechnungslegung angewiesen, die die bisherige Entwicklung und den Stand des Unternehmens richtig wiedergibt.²⁾ Der Aufsichtsrat wird durch die Pflichtprüfung bei der Erfüllung der ihm vom Gesetz übertragenen Funktion der Überwachung der Geschäftsführung durch den Vorstand zwar nicht seiner eigenen Überwachungspflichten entoben - diese beschränken sich ohnehin nicht auf die Rechnungslegung (vgl. §§ 95 f.)-, aber doch wesentlich entlastet. Diese Entlastung ist erforderlich, da dem Aufsichtsrat für eine umfassendere Prüfung und Beur-

1) Baudisch, R., Die Funktion des Abschlußprüfers, in Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Bd.10 der Schriftenreihe des IdW, Düsseldorf 1955, S.24.

2) In diesem Sinne sieht C.Wirtz die Prüfung als "eine Hilfsfunktion im Betrieb, die der Vorbereitung unternehmerischer Entscheidungen dient, aber niemals die Zuständigkeit und die Verantwortung eigener Entscheidung in sich schließt" (Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung und Beratung von Wirtschaftsunternehmen, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 9.Jg.1957, S.121).

teilung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes sowohl die Spezialkenntnisse als auch die dazu notwendige Zeit fehlen.¹⁾

Gegenüber Vorstand und Aufsichtsrat äußert sich der Prüfer über das Ergebnis der Jahresabschlußprüfung in dem nach § 139 anzufertigenden Prüfungsbericht. Dieser enthält die einzelnen Prüfungsfeststellungen und macht damit die Abschlußprüfung für die Gesellschaft auswertbar. Der Prüfer hat ausführlich zu berichten, ob die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und auf Besonderheiten hinzuweisen, deren Kenntnis für den Aufsichtsrat als überwachendes Organ der Geschäftsführung von Bedeutung sind. Nachdem es sich bei dem Prüfungsbericht um eine weitgehende Berichterstattung über die Gesellschaft handelt, hat der Gesetzgeber ihn weder den Aktionären noch der Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Für den Prüfer ist der Prüfungsbericht ein Rechenschaftsbericht über seine Prüfungsarbeit und insbesondere eine ausführliche Begründung seines nach § 140 abzugebenden Prüfungsurteiles über die Rechnungslegung der Gesellschaft.²⁾

Die Jahresabschlußprüfung bezweckt jedoch in erster Linie den Schutz

1) Vgl. Karoli, R., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S.32.

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3.Aufl., Stuttgart 1957, Anm.7 ff. zu § 139; Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, herausgegeben vom IdW, Düsseldorf 1954, S.535 f. - Die gesetzliche Regelung für den Prüfungsbericht in § 139 beschränkt sich hinsichtlich dessen Inhalt auf den Hinweis, daß der Abschlußprüfer über das Ergebnis seiner Prüfung schriftlich zu berichten hat. Dabei sind vor allem Feststellungen zu treffen, ob Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob der Vorstand seiner Auskunftspflicht nachgekommen ist. Die inhaltliche Ausgestaltung des Prüfungsberichtes im einzelnen ist damit dem Abschlußprüfer überlassen. Allerdings gibt es Normen für den Inhalt des Prüfungsberichtes, die sich im Laufe der Zeit im Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Berufsausübung durch den Abschlußprüfer gebildet haben. Diese Normen werden von der Auffassung getragen, daß über die vom Gesetz geforderten Feststellungen betreffend die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung hinaus eine Analyse der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft - namentlich bezüglich Liquidität, Vermögens- und Ertragslage - in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist. Der auf diese Weise für Vorstand und Aufsichtsrat bedeutend erhöhte Wert des Prüfungsberichtes rechtfertigt diese Auffassung. Wegen Einzelheiten vgl. Eich, W., Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, 3.Aufl., Berlin 1944; Ludewig, R., Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1955.

der Interessen der Aktionäre, der Gläubiger und der Öffentlichkeit. Diese können sich über die Lage der Gesellschaft nicht durch Einsichtnahme in die Bücher und Schriften der Gesellschaft informieren. Im Handelsgesetzbuch wurde daher dem berechtigten Wunsch namentlich der Aktionäre und Gläubiger auf Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse mit der damals in § 265 HGB vorgeschriebenen Veröffentlichung des Jahresabschlusses entsprochen. Nicht verhindert werden konnten indessen Verschleierungen und falsche Darstellungen der tatsächlichen Gesellschaftslage in den veröffentlichten Jahresabschlüssen. Die unerwarteten Zusammenbrüche angesehener Aktiengesellschaften in der Zeit der großen Aktienskandale, die das Wirtschaftsleben merkbar erschütterten, geben dafür anschauliche Beispiele. Unternehmensleiter, die nur unvollkommen durch die Aufsichtsräte kontrolliert wurden, konnten Bilanzfälschungen vornehmen, die den wahren, gefährdeten Stand der Gesellschaften nicht bereits in einem Stadium erkennen ließen, in dem noch Sanierungsmaßnahmen hätten ergriffen werden können.¹⁾

Maßgebende Aufgabe der Pflichtprüfung ist es, den Aktionären, den Gläubigern und der Allgemeinheit die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zu garantieren. Auf Grund dieser Aufgabe soll die Pflichtprüfung zur Verhinderung von Zusammenbrüchen mit ihren weitreichenden wirtschaftlichen und sozialen Folgen beitragen, indem drohende Gefahren rechtzeitig erkannt werden, so daß noch Maßnahmen zur Konsolidierung getroffen werden können. Die Stellung des Treuhandwesens, dessen vornehmste Tätigkeit in der Durchführung von Pflichtprüfungen besteht, ist daher mit der eines Arztes verglichen worden: es soll Krankheiten heilen und vor diesen schützen.²⁾ Für die Aktionäre und die Kreditgeber der Gesellschaft dient die Jahresabschlußprüfung damit der Erhaltung und Sicherung ihres der Unternehmung in Form von Beteiligungen, Geld-, Waren- und Leistungskrediten zur Verfügung gestellten Kapitals. Für die Allgemeinheit trägt sie zur Gesunderhaltung der Aktiengesellschaften bei, die für die Volkswirtschaft von ausschlaggebender Bedeutung ist, nachdem sich "eine Zahl von Aktiengesellschaften zur zentralen Sammelstelle des nationalen Kapitals"³⁾ entwickelt hat und

1) Vgl. die bei Gottschalk, H., Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit, Frankfurt am Main 1934, angeführten Beispiele.

2) Hintner, O., Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München, Berlin u. Leipzig 1926, S.40.

3) Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesell-

heute rd.40 % des Umsatzes der deutschen Industrie durch diese Gesellschaften erzielt werden¹⁾.

Über das Ergebnis seiner Prüfung hat der Abschlußprüfer neben der Berichterstattung gegenüber Aufsichtsrat und Vorstand einen Bestätigungsvermerk abzugeben (§ 140). Er ist nach Durchführung der Prüfung zu erteilen, wenn diese zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung geführt hat. Sind vom Abschlußprüfer Einwendungen zu erheben, so ist der Bestätigungsvermerk nur in eingeschränkter Form zu erteilen oder zu verweigern (§ 140 Abs.2). Durch den Bestätigungsvermerk sollen die Aktionäre, die Gläubiger und die Öffentlichkeit über die Vornahme der Jahresabschlußprüfung und deren Ergebnis hinsichtlich der Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, informiert werden. Dieser Zweck wird mit der Bekanntgabe des Vermerkes erfüllt. Daher ist die Bekanntmachung durch §§ 96 Abs.2 und 144 Abs.1 in Verbindung mit § 143 Abs.2 sichergestellt.

Durch den Bestätigungsvermerk hat die aktienrechtliche Publizität ihren besonderen Wert erhalten; denn erst durch ihn wird den Aktionären, den Gläubigern und der Öffentlichkeit die Gewißheit gegeben, daß die veröffentlichte Rechnungslegung der Gesellschaft ordnungsmäßig ist und die Lage des Unternehmens entsprechend den gesetzlichen Vorschriften darstellt. Auf Grund seiner Beglaubigungsfunktion ist er entscheidend für das der Rechnungslegung der Gesellschaft entgegengebrachte Vertrauen. Er ist damit gleichzeitig von wesentlicher Bedeutung für das Ansehen und den Kredit der Gesellschaft.

Es soll nicht verkannt werden, daß Hauptgläubiger und Großaktionäre der Aktiengesellschaften oft weitergehende Informationsmöglichkeiten haben, als sie der vom Abschlußprüfer bestätigte Jahresabschluß bietet. So knüpfen beispielsweise Banken die Gewährung von Krediten in der Regel an die Bedingung, die ausführlichen Prüfungsberichte des Abschlußprüfers während der Laufzeit der Kredite einsehen zu können. Großaktionäre besitzen meistens Einfluß im Aufsichtsrat und Vorstand und verschaffen

schaften auf Aktien sowie Entwurf eines Einführungsgesetzes nebst erläuternden Bemerkungen, veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium, Berlin 1930, S.115.

1) Vgl. Wirtschaft und Statistik 1956, S.235 ff.

sich auf diese Weise einen tieferen Einblick in die Gesellschaftsverhältnisse. Diese Möglichkeiten sind jedoch den anderen Aktionären, den Waren- und Leistungsgläubigern und der Öffentlichkeit grundsätzlich verwehrt. Für sie ist der vom Abschlußprüfer bestätigte Jahresabschluß die wichtigste Grundlage für die Beurteilung der Gesellschaft; für sie bleibt der Bestätigungsvermerk das Kernstück der aktienrechtlichen Publizität.¹⁾

1) Wegen der Bedeutung des Abschlußprüfers für die aktienrechtliche Publizität vgl. auch Gessler, E., Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, in Die Wirtschaftsprüfung, 9.Jg.1956, S.463 ff.

B. DIE HANDHABUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKES DURCH
DEN ABSCHLUSSPRÜFER.

I. Die gesetzliche Regelung.

§ 140 lautet:

"(1) Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer dies durch einen Vermerk zu bestätigen; der Bestätigungsvermerk muß ergeben,

daß nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

(2) Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken.

(3) Die Abschlußprüfer können die Bestätigung auch dann versagen oder einschränken, wenn der Geschäftsbericht, soweit in ihm der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft dargelegt sind, offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft erweckt, die geeignet ist, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen."

Danach sind als Prüfungsurteil über die Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung drei Formen vorgesehen:

der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk,
der eingeschränkte Bestätigungsvermerk und
die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes.

Die Regelung des Bestätigungsvermerkes im Aktiengesetz stimmt im wesentlichen mit der Vorschrift des § 262 f HGB der Aktienrechtsnovelle überein. Die Unterschiede zwischen § 140 AktG und § 262 f HGB liegen darin, daß die in der Aktienrechtsnovelle nicht ausdrücklich vorgesehene Möglichkeit der Einschränkung des Vermerkes durch den Prüfer in die aktiengesetzliche Fassung aufgenommen wurde und die Gesetzmäßigkeit des Geschäftsberichtes nur soweit zu bestätigen

ist, als dieser den Jahresabschluß erläutert. Die Bestimmung des § 262 f Abs.2 HGB, daß der Wortlaut des Bestätigungsvermerkes in alle Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses aufzunehmen ist, wurde in § 144, der Form und Inhalt der Bekanntmachung des Jahresabschlusses regelt, übernommen (vgl. § 144 Abs.1 S.1). Neu eingeführt wurde § 140 Abs.3, da das Aktiengesetz anders als die Aktienrechtsnovelle eine Prüfung des Geschäftsberichtes grundsätzlich nur für den Teil des Geschäftsberichtes vorsieht, der den Jahresabschluß erläutert.

II. Voraussetzung und Zeitpunkt für die Abgabe des Prüfungsurteils.

1. Das Erfordernis der durchgeführten pflichtmäßigen Prüfung.

Voraussetzung für die Abgabe des Prüfungsurteiles ist die pflichtmäßig durchgeführte Prüfung. Die Erfüllung dieser Bedingung hat der Abschlußprüfer bei der Erteilung des Bestätigungsvermerkes ausdrücklich zu bezeugen, wobei auf die Grundlagen der Prüfung zu verweisen ist. Im Vermerk erfolgt das mit dem der Bestätigung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung vorangehenden Hinweis: "nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise" (§ 140 Abs.1).

Was unter der zu bestätigenden "pflichtmäßigen Prüfung" zu verstehen ist, wird in § 141 Abs.1 S.1 ausgeführt. Pflichtmäßige Prüfung ist gewissenhafte und unparteiische Prüfung. Der Begriff der gewissenhaften Prüfung kann dahingehend ausgelegt werden, daß "der Prüfer unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften und der anerkannten Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze die Prüfung mit derjenigen Sorgfalt durchführen muß, die eine verantwortungsbewußte Erfüllung der ihm im Einzelfall obliegenden Aufgaben fordert".¹⁾ Die Einbeziehung der Unparteilichkeit in die Definition der pflichtmäßigen Prüfung entspricht der Stellung des Abschlußprüfers, für den

1) Schlegelberger-Quassowski, Aktiengesetz, 3.Aufl., Berlin 1939, Anm.4 zu § 141.

allein sachliche Gesichtspunkte bei der Wahrnehmung seiner Obliegenheiten von Bedeutung sein dürfen.

Die Bestandteile einer ordnungsmäßigen Prüfung sind in § 135 niedergelegt. Über den Umfang der Prüfung im einzelnen besagt diese Rahmenvorschrift indessen nichts. Damit bleibt die Durchführung der Prüfung die im einzelnen zur Feststellung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung zu treffenden Prüfungsmaßnahmen - in das Ermessen des Abschlußprüfers gestellt. Durch den ausdrücklichen Hinweis auf die "pflichtmäßige" Prüfung kommt jedoch zum Ausdruck, daß der Abschlußprüfer bei der Ausübung seines Ermessens in enger Weise an das, was im allgemeinen als die Pflichten eines Abschlußprüfers angesehen wird, d.h. an die Berufsauffassung gebunden ist. Die Berufsausübung durch die Wirtschaftsprüfer hat zur Bildung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung geführt, deren Beachtung also wesentliche Voraussetzung einer pflichtmäßigen Prüfung ist.¹⁾

Mit dem Hinweis, daß die Prüfung "auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise" vorgenommen wurde, hat der Abschlußprüfer zu bestätigen, daß er sein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung nach einer Prüfung auf breiter Grundlage gebildet hat. Zu den Büchern und Schriften gehören Handelsbücher sowie Belege und alle sonstigen schriftlichen Unterlagen, die für die Rechnungslegung der Gesellschaft von Interesse sind. Ein Abstellen der Prüfung auf die unmittelbaren Buchungsunterlagen genügt nicht; die Prüfung der materiellen Richtigkeit der Rechnungslegung erfordert zum Teil das Zurückgehen des Prüfers auf alle Schriftstücke, die im Zusammenhang mit den Buchungen

1) Vgl. Hertlein, A. und Meisner, K., Abschluß und Prüfung der Unternehmungen, Wiesbaden 1956, S.89. - Umfassendere Darstellungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung enthalten insbesondere folgende Kommentare und Bücher: Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O.; Fechtner, K., Leitfaden für Organisation und Revision, Essen 1951; Hertlein, A. und Meisner, K., a.a.O.; Hintner, O., Praxis der Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1949; Isaac, A., Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951; Klebba, W., Revisionspraxis, Darmstadt 1953; Leitner, F., Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen unter besonderer Berücksichtigung der Bilanz- und Wirtschaftsprüfungen, 5.Aufl., Frankfurt/M. 1939; Zimmermann, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, Essen 1954.

stehen, z. B. auch die Einbeziehung von Verträgen, Urkunden und Schriftverkehr (Wurzelstichproben!). Der Vorstand ist nach § 138 verpflichtet, dem Prüfer den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht vorzulegen, ihm zu gestatten, die Bücher und Schriften der Gesellschaft zu prüfen und hat ihm alle Aufklärungen und Nachweise zu geben, die die gewissenhafte Prüfung erfordern. Inwieweit der Prüfer von seinem Recht auf Auskunft Gebrauch macht, steht in seinem Ermessen. Er kann jedoch Aufklärungen und Nachweise nur insoweit verlangen, als es zur ordnungsmäßigen Erfüllung seines Prüfungsauftrages erforderlich ist.

Durch die ausdrückliche Bezugnahme auf die pflichtmäßige Prüfung und ihre Grundlagen wird die Aussagekraft des Prüfungsurteiles eingeschränkt: das Prüfungsurteil über die Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung ist nicht eine objektive und apodiktische Feststellung, sondern stellt die subjektive Überzeugung des Abschlußprüfers dar.¹⁾

Die Subjektivität des Prüfungsurteiles ergibt sich aus dem Hinweis auf die "pflichtmäßige", d.h. nach verantwortungsbewußtem Ermessen des Prüfers durchgeführte Prüfung. Daneben ist insbesondere aus der Hervorhebung der Auskünfte des Vorstandes erkennbar, daß mit der Prüfung keine absolute Wahrheitsfindung beabsichtigt ist. "Die mehr subjektive und relative Fassung ist gewählt worden, um gerade die sorgfältigsten Prüfer vor Gewissenskonflikten zu bewahren."²⁾

Viele für die Rechnungslegung wichtige Vorgänge finden in den Büchern der Gesellschaft keinen Niederschlag (z.B. die Abgabe einer Bürgschaftserklärung durch den Vorstand) und der Prüfer kann diese Tatbestände im Prüfungsergebnis nur berücksichtigen, wenn er davon Kenntnis erhält.³⁾ Daraus folgt, daß den Prüfer keine Verantwortung trifft, wenn er bei der Beurteilung der Rechnungslegung Einzelheiten unberücksichtigt läßt,

1) Vgl. Wanieck, O., Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerkes, in Die Wirtschaftsprüfung, Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Bd.2, herausgegeben von A. Ertel, Berlin 1935, S.279; v.Hoeßlin, H., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 30.Jahrg.1936, S.305 f.

2) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.5b zu § 140.

3) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.5 zu § 138.

die er nur durch Hinweise des Vorstandes hätte erfahren können.¹⁾

2. Der Zeitpunkt für die Abgabe des Prüfungsurteiles.

Aus der Bestimmung des § 140 Abs.1, daß der Vermerk zu erteilen ist, wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben sind, folgt der Zeitpunkt für die Abgabe des Testates. Die Prüfung muß abgeschlossen und damit die endgültige Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sichergestellt sein. Beanstandungen des Abschlußprüfers, die ihn zur Einschränkung oder Verweigerung des Vermerkes veranlaßt hätten, bleiben daher ohne Auswirkungen, wenn sie bis zur Prüfungsbeendigung durch den Vorstand beseitigt sind.²⁾ Es gehört zu den Berufsgrundsätzen, daß der Abschlußprüfer vor der Abgabe seines Prüfungsurteiles die von ihm zu erhebenden Beanstandungen mit dem Vorstand bespricht und Gelegenheit für deren Beseitigung gibt. Erst wenn der Vorstand den Beanstandungen des Abschlußprüfers durch entsprechende Berichtigung der Rechnungslegung nicht nachkommt, ist der Bestätigungsvermerk auf Grund der vorliegenden Einwendungen einzuschränken oder zu verweigern.³⁾

In der Regel wird die Prüfungsbestätigung zu erteilen oder zu ver-

1) Der Fachausschuß des Institutes der Wirtschaftsprüfer hat mit Gutachten Nr.1/1942 (in Die Fachgutachten und Stellungnahmen des Institutes der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1956, S.127 f.) den Prüfern empfohlen, vor Prüfungsbeendigung vom Vorstand der Gesellschaft eine sog.Vollständigkeitserklärung unterschreiben zu lassen. "Durch die Vollständigkeitserklärung sollen Auskünfte über Vorgänge verlangt werden, die in den Büchern gewöhnlich nicht festgehalten sind, die sich also aus den sonstigen Schriften und Unterlagen der Gesellschaft ergeben, die der Abschlußprüfer im allgemeinen Rahmen der Jahresabschlußprüfung von sich aus nicht durcharbeiten kann. Die Vollständigkeitserklärung soll damit eine Lücke schließen, die erfahrungsgemäß auch bei fachgerechter Prüfung und materiell kritischer Untersuchung des Jahresabschlusses offen bleibt" (S.127).

2) Vgl. Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz, 2.Aufl., Berlin 1950, Anm.II,1 zu § 140.

3) Vgl.Teichmann-Koehler, Aktiengesetz, 3.Aufl., Heidelberg 1950, Anm.2 zu § 140.

weigern sein, sobald der Prüfungsbericht als ausführliche Erläuterung der Prüfungsfeststellungen vorliegt. Nur ausnahmsweise wird der Vermerk auch vor der endgültigen Prüfungsbeendigung abgegeben werden können. Die Notwendigkeit einer vorzeitigen Erteilung des Prüfungsurteiles kann sich ergeben, wenn die Aufsichtsratssitzung zur Billigung des vom Vorstand vorgelegten Jahresabschlusses gemäß § 125 Abs.2 vor dem endgültigen Abschluß der Prüfung stattfindet. Das Prüfungsergebnis muß jedoch auch in diesem Fall eindeutig feststehen. Die Abgabe des Testates vor Prüfungsbeendigung würde einen Verstoß gegen den im § 141 aufgestellten Grundsatz der gewissenhaften Prüfung begründen, wenn noch Prüfungshandlungen ausstehen, die zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung notwendig sind. Gegen die vorzeitige Abgabe des Prüfungsurteiles ist indessen nichts einzuwenden, wenn der Prüfungsbericht noch nicht endgültig fertiggestellt ist oder nur noch kleinere formelle Prüfungen vorzunehmen sind.¹⁾

Häufig liegt auch beim Abschluß der Prüfung die endgültige Fassung des Geschäftsberichtes noch nicht vor. Für diesen Fall empfehlen Adler-Düring-Schmaltz²⁾, daß der Bestätigungsvermerk zunächst auf den vorgelegten Geschäftsbericht erteilt und die endgültige Fassung als Änderung des geprüften Geschäftsberichtes behandelt wird. Zur Verwendung des vom Prüfer erteilten Testates für die endgültige Fassung des Geschäftsberichtes ist die Zustimmung des Abschlußprüfers einzuholen.

Der Empfehlung, die vorzeitige Abgabe des Testates an den Vorbehalt einer späteren Änderung zu knüpfen, kann nicht zugestimmt werden.³⁾ Nach § 140 muß das "abschliessende Ergebnis" der Prüfung vorliegen. Diese gesetzliche Anforderung läßt sich nicht mit einem Vorbehalt vereinbaren, der die Möglichkeit einer späteren Änderung des Prüfungsurteiles einschließt. Es ist dabei unerheblich, daß diesem Vorbehalt nur eine gewisse Vorsicht des Abschlußprüfers zugrunde

1) Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in Der Wirtschaftstreuhand, 6.Jg.1937, S.46;

2) a.a.O., Anm.4 zu § 140

3) So Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O.; Karoli, R., a.a.O.

liegen soll, ohne daß mit einer tatsächlichen Berichtigung des Prüfungsurteiles gerechnet wird. Wegen der fehlenden Bindung des Prüfers an sein Prüfungsurteil muß das Vorliegen einer ordnungsmäßigen Bestätigung nach § 140 verneint werden.

Wird die Abgabe des Prüfungsurteiles zu einem Zeitpunkt verlangt, zu dem der Abschlußprüfer noch nicht in der Lage ist, die Rechnungslegung abschließend zu beurteilen, so wird er lediglich in einem kurzen Bericht mitteilen können, ob die bisherigen Prüfungsfeststellungen Anlaß zu Beanstandungen ergeben haben, und ob im gegenwärtigen Zeitpunkt der Prüfung Bedenken gegen die Erteilung des Bestätigungsvermerkes bestehen.¹⁾

III. Umfang und Inhalt der Bestätigung, daß "die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen".

Bei der Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes nach § 140 Abs.1 hat der Abschlußprüfer im wesentlichen die Feststellung zu treffen, daß die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Diese Aussage beruht auf dem in § 135 Abs.1 festgelegten Umfang der Jahresabschlußprüfung, nach dem der Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des ihn erläuternden Teiles des Geschäftsberichtes zu prüfen ist. Obwohl in § 135 Abs.1 der Teil des Geschäftsberichtes nicht erwähnt ist, in dem der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft dargelegt wird (Lagebericht), beinhaltet der Vermerk auch ein grundsätzliches Urteil über die Ordnungsmäßigkeit des Lageberichtes. Das Erfordernis, den Lagebericht in seine Prüfung einzubeziehen und zum Gegenstand seiner Bestätigung zu machen, ergibt sich für den Abschlußprüfer aus § 140 Abs.3, nach dem der Prüfungsvermerk auch dann eingeschränkt oder

1) v.Hoeßlin, H., a.a.O., S.356

verweigert werden kann, wenn der Lagebericht eine offensichtlich falsche Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft enthält.¹⁾

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk ist daher ein Positivbefund über die Gesetzmäßigkeit der gesamten Rechnungslegung, zu der die Aktiengesellschaft gemäß §§ 125-134 verpflichtet ist.

Unter den gesetzlichen Vorschriften, deren Einhaltung vom Abschlußprüfer zu bestätigen ist, sind alle Bestimmungen zu verstehen, die die Rechnungslegung entweder unmittelbar betreffen oder sich im Einzelfall auf sie auswirken können. Die Anerkennung, daß die Rechnungslegung gesetzmäßig ist, bezieht sich daher nicht nur auf die Beachtung der speziellen aktienrechtlichen Vorschriften für die Buchführung (§ 129 Abs.2), den Jahresabschluß (§§ 125 Abs.1, 129 Abs.1, 130-134) und den Geschäftsbericht (§§ 127, 128), sondern auch auf die Befolgung der sonstigen gesetzlichen Vorschriften. Zu den sonstigen gesetzlichen Vorschriften gehören die anderen Bestimmungen des Aktiengesetzes, die übrigen privatrechtlichen Vorschriften, wobei es sich im wesentlichen um die schuld- und sachenrechtlichen Normen des BGB und HGB handelt, die bestehenden Sondergesetze wie auch die öffentlichrechtlichen Vorschriften. Es ist allerdings nicht Aufgabe des Abschlußprüfers, darüber zu wachen, ob die außerhalb der aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften stehenden gesetzlichen Bestimmungen ausnahmslos eingehalten worden sind, oder ob bei der Anwendung derartiger gesetzlicher Vorschriften durch die Gesellschaft die rechtlichen Voraussetzungen im einzelnen vorliegen.²⁾ Der Abschlußprüfer hat es bei den sonstigen gesetzlichen Vorschriften in erster Linie nicht mit der Ordnungsmäßigkeit der rechtlichen Grundlagen, sondern mit der ordnungsmäßigen Behandlung der Auswirkungen in der Rechnungslegung zu tun. Es ist hierbei auch zu berücksichtigen, daß der Abschlußprüfer bei der Frage, welche rechtlichen Tatbestände auf Grund ihrer Folgen Auswirkungen auf die Rechnungslegung haben, in starkem Maße von den Auskünften des Vorstandes abhängig ist.

Zu den gesetzlichen Vorschriften im Sinne des aktienrechtlichen Be-

1) Vgl. wegen der Auslegung der Kannvorschrift des § 140 Abs.3 im Sinne einer Maßvorschrift für den Abschlußprüfer S.54 ff.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.35 f. zu § 135.

stätigungsvermerkes gehören dagegen nicht die für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften.¹⁾

Steuerliche Gesichtspunkte sind nur insoweit Gegenstand der Abschlußprüfung und des Vermerkes, als sie Bestandteile des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sind. Das betrifft die Erstattungsansprüche und Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt und der Gemeinde, die Rückstellungen für noch nicht veranlagte oder nur vorläufig festgesetzte Steuern, die steuerlichen Aufwendungen und die gegebenenfalls aus Rückvergütungen entstehenden Erträge sowohl hinsichtlich der Ansätze im Jahresabschluß als auch der kontenmäßigen Abwicklung. Damit umfaßt der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk hinsichtlich der steuerlichen Vorschriften nur die Feststellung, daß die Gesellschaft die aus der Erfüllung steuerrechtlicher Tatbestände resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten einerseits und Aufwendungen und Erträge andererseits buchmäßig richtig erfaßt hat und im Jahresabschluß zutreffend ausweist.²⁾

Die ausdrückliche Abstellung des Bestätigungsvermerkes auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften ist dahingehend ausgelegt worden, daß sich der Vermerk nicht auch auf die Beachtung der für die Rechnungslegung maßgebenden Satzungsbestimmungen erstreckt³⁾, bzw. daß nur die Befolgung derjenigen Satzungsbestimmungen, die das Gesetz ausdrücklich vorsieht, unter die Bestätigung des Prüfers fällt⁴⁾. Diese Auslegung ist zu eng; sie entspricht zwar dem Wortlaut des § 140, aber

1) Vgl. Gutachten Nr.7/1933 des Fachausschusses des IdW (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.65 f.); Karoli, R., a.a.O., S.45; Wanieck, O., a.a.O., S.273.

2) Vgl. wegen näherer Einzelheiten hierzu: Horn, M., Steuerliche Gesichtspunkte bei der Prüfung der Jahresbilanzen von Aktiengesellschaften und Genossenschaften, in Der Wirtschaftstreuhänder, 5.Jg.1936, S.168 ff.; Brönnner, H., Bilanzprüfung und Steuerrecht, in Der Wirtschaftstreuhänder, 7.Jg.1938, S.241 ff.; Hörner, J., Steuerliche Vorschriften und Pflichtprüfung, in Der Wirtschaftstreuhänder, 7.Jg.1938, S.301 ff. - Der für den Prüfer bestehenden Problematik, daß der aktienrechtliche Jahresabschluß Posten enthält, deren Entstehungsort die Steuerbilanz ist, begegnet der Fachausschuß des IdW in seinem Gutachten Nr.7/1933 (a.a.O.) mit dem Hinweis, daß die Nachprüfung der materiellen Richtigkeit dieser Posten Sache des Einzelfalles ist; die Unterlagen der betreffenden Ansätze jedoch eingesehen werden müssen. Entscheidend für die vom Prüfer zu treffenden Maßnahmen soll der Gesamteindruck sein, den der Prüfer von der Ordnungsmäßigkeit des Buchwesens und von der Zuverlässigkeit der Organe und Angestellten der betreffenden Gesellschaft gewinnt.

3) So Ritter, C., Aktiengesetz, 2.Aufl., Berlin u.München 1939, Anm.4 zu § 135.

4) So Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.5c zu § 140 u.Anm.8 zu §

wohl kaum dem Willen des Gesetzgebers. Die Satzung dient ihrem Wesen nach zur Ergänzung der aktienrechtlichen Vorschriften. Die Aktionäre haben ein unmittelbares Interesse, daß die Satzungs Vorschriften, die für den Vorstand ebenso bindend sind wie die gesetzlichen Vorschriften, bei der Rechnungslegung eingehalten werden. Gegenstand der Prüfung kann daher nur der satzungsgerechte Jahresabschluß sein. Andernfalls würde die Gefahr einer situationsbedingten Befolgung der Satzungsbestimmungen durch den Vorstand bestehen. Der uneingeschränkte Prüfungsvermerk muß also auch ein Urteil darüber enthalten, daß neben den gesetzlichen Vorschriften alle Satzungsbestimmungen, die die Rechnungslegung betreffen, eingehalten worden sind.¹⁾

Die Aussage über die Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung beinhaltet nicht die Feststellung, daß Untreuehandlungen, Unterschlagungen oder sonstige dolose Handlungen seitens der Geschäftsführung oder der Beschäftigten der Gesellschaft nicht vorliegen. Die aktienrechtliche Pflichtprüfung ist keine Prüfung zur Aufdeckung strafbarer Handlungen. Bei der Abschlußprüfung steht das Unternehmen an sich, die Buchführung und Bilanzierung, die Gewinnermittlung, die Darstellung der Lage im Jahresabschluß im Mittelpunkt. Hiergegen stehen beispielsweise bei der Unterschlagungsprüfung bestimmte Personen und Personengruppen sowie die durch Unterschlagungen besonders gefährdeten Werte im Vordergrund des Interesses.²⁾ Trotzdem müssen vom Abschlußprüfer Untreue-

1) Vgl. Gadow-Heinichen, Aktiengesetz, Berlin 1939, Anm.3 e zu § 140 u. Anm.12 zu § 135; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.5 zu § 135; Wanke, O., a.a.O., S.271 ff. - Gadow-Heinichen (Anm.12 zu § 135) führen hierzu u.a. aus: "Wenn die Satzung einer Eisenbahn-Gesellschaft die Bildung eines Erneuerungsfonds und die Zuweisung jährlicher Beträge an ihn über das Maß der normalen Mindestabschreibung hinaus fordert, so ist der Jahresabschluß nur bei Beachtung dieser Satzungs Vorschriften richtig aufgestellt." Ein anderes Beispiel für die Notwendigkeit, die Satzungsbestimmungen in den Bestätigungsvermerk einzubeziehen, gibt die Bildung von stillen Reserven. Ist die Legung stiller Reserven durch die Satzung geregelt, wie dies häufig der Fall ist, so darf sie nur in dem festgelegten Umfang vom Vorstand vorgenommen werden (vgl. Das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.388). Nur die Ausdehnung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes auch auf die Beachtung der Satzungs Vorschriften kann in diesen Fällen den Aktionären die Gewissheit geben, daß der Vorstand den verteilungsfähigen Gewinn nicht in Übergehung der Satzung zu Ungunsten der Aktionäre ermittelt hat. - Wegen der Satzungsgestaltung hinsichtlich Rechnungslegung und Gewinnverteilung vgl. Möhring, Ph. u. Schwartz, G., Satzungsgestaltung nach neuem Aktienrecht, Berlin 1938, S.142 ff.

2) Gutachten Nr.1/1937 des Fachausschusses des IdW über Pflichtprüfung und Unterschlagungsprüfung (Fachgutachten-Sammlung a.a.O., S.112). Die

handlungen, Unterschlagungen und andere strafbare Handlungen aufgedeckt werden, soweit sie bei ordnungsmäßiger Prüfung der Buchführung zu erkennen sind. Stellt der Abschlußprüfer strafbare Handlungen fest, so wird man es als seine Pflicht ansehen müssen, dem Aufsichtsrat hierüber zu berichten. Handelt es sich dabei um wesentliche strafbare Handlungen, so kann der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk nicht mehr uneingeschränkt erteilen, wenn die entstandenen Schäden nicht bis zum Abschluß der Prüfung ordnungsmäßig als Verluste ausgewiesen und im Geschäftsbericht vermerkt worden sind.¹⁾

Auch hinsichtlich der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit enthält die Bestätigung, daß die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entspricht, nur eine begrenzte Aussage. Die grundsätzliche Geltung des Prinzips der Bilanzklarheit für den aktienrechtlichen Jahresabschluß ergibt sich aus § 129 Abs.1 S.2. Der Jahresabschluß ist danach so klar und übersichtlich aufzustellen, daß er einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt. Die Gliedervorschriften für Bilanz (§ 131) und Gewinn- und Verlustrechnung (132) erlauben den sicheren Einblick in die Verhältnisse der Gesellschaft jedoch nur bedingt. Das gilt namentlich für die Gewinn- und Verlustrechnung. Die durch § 132 geschaffene Mischung von Brutto- und Nettoprinzip für den Ausweis in der Erfolgsrechnung erlaubt weitgehend Saldierungen von Aufwendungen und Erträgen, speziell im undurchsichtigen Posten "Rohüberschuß". Das führt im Ergebnis zu einer Verschleierung der Ertragslage.²⁾

Der Grundsatz der Bilanzwahrheit ist zwar in den aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften nicht ausdrücklich erwähnt; seine prinzipielle Geltung für den aktienrechtlichen Jahresabschluß folgt aber daraus, daß er Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist, auf die in § 129 Abs.1 S.1 hingewiesen wird.³⁾ Zutreffende Wert-

vom IdW herausgegebenen "Allgemeinen Bedingungen für Prüfungsaufträge" enthalten daher auch den ausdrücklichen Hinweis, daß sich keine Revision ohne besonderen Auftrag auf die Aufdeckung von Veruntreuungen und Buchfälschungen erstreckt.

1) Vgl. Wanieck, O., a.a.O., S.273.

2) Vgl. Götze, H., Brauchen wir im Rahmen einer Aktienrechtsreform bilanzrechtliche Neuerungen?, in Die Wirtschaftsprüfung, 8.Jg.1955, S.51.

3) Vgl. Trumpler, H., Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950, S.86.

ansätze in der Bilanz werden jedoch durch die Bewertungsbestimmungen des § 133 nicht garantiert, da nur die Einhaltung von Höchstvorschriften für die Aktiven und von Mindestvorschriften für die Passiven zwingend vorgeschrieben ist. Durch die damit erlaubte Bildung stiller Reserven durch Unterbewertungen aktiver Posten und Überbewertungen passiver Posten wird der Grundsatz der Bilanzwahrheit für den aktienrechtlichen Jahresabschluß durchbrochen.¹⁾

Gegenstand der Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit ist daher keine Wirtschaftsbilanz, sondern eine Rechtsbilanz. Der Prüfer hat mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk in erster Linie zu bezeugen, daß die Rechnungslegungsvorschriften eingehalten worden sind, dagegen nicht, daß der Jahresabschluß die Lage der Gesellschaft klar und wahr wiedergibt. Der Vermerk erstreckt sich nur insoweit auch auf die Beachtung der Grundsätze der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit, als die aktienrechtlichen Vorschriften die Einhaltung dieser beiden Prinzipien bei der Aufstellung des Jahresabschlusses erfordern.²⁾

Schließlich erstreckt sich die Bestätigung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung nicht auf die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung des Vorstandes. Der Abschlußprüfer hat auch dann den uneingeschränkten Vermerk zu erteilen, wenn er auf Grund seines Einblickes in die Gesellschaft zu dem Ergebnis kommt, daß die Geschäftsführung unzumutbar ist.³⁾ Für die Kontrolle der Geschäftsführung ist nach § 95 allein der Aufsichtsrat zuständig. Dieser hat der Hauptversammlung anläßlich der Beschlußfassung über Gewinnverteilung und Entlastung zu berichten, in welcher Art und in welchem Umfang er die Geschäftsführung während des Geschäftsjahres geprüft hat.⁴⁾

1) Vgl. Wanieck, O., a.a.O., S.274.

2) W. Elmendorff (Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes, in Bd.1 der Schriftenreihe des IdW, Düsseldorf 1950, S.74) schreibt in diesem Zusammenhang: "Er (der Bestätigungsvermerk) beinhaltet nicht die Aussage, daß der Jahresabschluß richtig oder wahrheitsgetreu ist, insbesondere nicht, daß die geprüfte Bilanz nicht wesentlich besser sein kann, als sie erscheint, wohl aber eindeutig, daß sie nicht schlechter ist, als das Gesetz es erlaubt Der Leser einer mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen Bilanz kann sich darauf verlassen, daß sie nicht schlechter ist, wie dies gesetzlich erlaubt ist, höchstens besser."

3) Michel, O., Wirtschaftsprüfung und Rationalisierung, in Die Wirtschaftsprüfung, 5.Jg.1952, S.223.

4) Im BGH-Urteil vom 15.12.1954 (- II ZR 322/53, über die Prüfungs- und Berichterstattungspflicht sowie Haftung des Abschlußprüfers einer

IV. Grundsätze für die Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes.

1. Das pflichtmäßige Ermessen des Abschlußprüfers bei der Entscheidung zwischen Vermerkserteilung und Vermerksverweigerung.

Für die praktische Entscheidung des Abschlußprüfers über die Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes bedeutet die gesetzliche Regelung in § 140 eine Art Generalklausel. Das Gesetz beschränkt sich auf die Anweisung, daß der Prüfer die Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung zu bestätigen hat, wenn keine Einwendungen zu erheben sind; sind Einwendungen zu erheben, so ist die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken. Was unter "Einwendungen" zu verstehen ist, wird nicht ausgeführt. Aus dem Umfang der Pflichtprüfung und dem Inhalt des Bestätigungsvermerkes ergibt sich, daß damit nur Beanstandungen des Abschlußprüfers gemeint sein können, die sich auf die Buchführung, den Jahresabschluß oder den Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, beziehen. Offen bleibt indessen, wann Beanstandungen des Abschlußprüfers gegen die Rechnungslegung den Tatbestand der Einwendung nach § 140 Abs.2 erfüllen. Ergeben sich Beanstandungen, so bleibt es daher grundsätzlich dem Prüfer überlassen, zu entscheiden, ob Einwendungen nach § 140 Abs.2 vorliegen. Bejaht er das, dann ist weiterhin eine Entscheidung zwischen Einschränkung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes zu treffen, da das Gesetz diese beiden Formen des Prüfungsurteiles an die gleiche Voraussetzung geknüpft hat.

Aktiengesellschaft, entnommen aus Die Wirtschaftsprüfung, 8.Jg.1955, S.138 ff.) ist erneut festgestellt worden, daß die Überprüfung der Geschäftsführung nicht zu den Aufgaben des Pflichtprüfers gehört. In der Urteilsbegründung wird angeführt: "Die aktienrechtliche Abschlußprüfung ist nicht dazu da, Richtigkeit und Zweckmäßigkeit der Maßnahmen der Verwaltung beurteilen und sagen zu können, was im einzelnen anders oder besser hätte gemacht werden können oder sollen. Sie hat nicht die Aufgabe, die Geschäftsführung der Verwaltung zu untersuchen und zu beanstanden, fehlerhafte Entschlüsse zu verhindern oder Vorstand und Aufsichtsrat die Verantwortung abzunehmen." - Hierin liegt ein wesentlicher Gegensatz zur genossenschaftlichen Pflichtprüfung, bei der gemäß § 53 GenG auch die Geschäftsführung der Genossenschaft zu überprüfen ist. Wegen Einzelheiten hierzu vgl. Röttgermann, H., Probleme im konsumgenossenschaftlichen Prüfungswesen, in Die Wirtschaftsprüfung, 8.Jg.1955, S.73 ff.

Wenn auch insoweit die Abgabe des Prüfungsurteiles in das Ermessen des Abschlußprüfers gestellt ist, so bedeutet das nicht, daß der Prüfer willkürlich entscheiden kann. Vielmehr liegt die Entscheidung im "pflichtmäßigen Ermessen" des Abschlußprüfers, d.h. die Ermessensausübung ist durch Aufgabe und Wesen des Bestätigungsvermerkes objektiv begrenzt.¹⁾ Die Aufgabe des Vermerkes kann hier dahingehend zusammengefaßt werden, daß er die an den Veröffentlichungen der geprüften Gesellschaft interessierten Kreise informieren soll, ob die Rechnungslegung ordnungsmäßig ist und den vom Gesetz verlangten Einblick in die Lage der Unternehmung gewährt. Bei seiner Ermessensausübung hat daher der Abschlußprüfer zu überlegen, inwieweit auf die Verletzung von Rechnungslegungsvorschriften durch Einschränkung bzw. Versagung des Testates aufmerksam gemacht werden muß, damit bei der Beurteilung der Gesellschaft auf Grund der Rechnungslegung keine falschen Vorstellungen entstehen.

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk als unbegrenzter Positivbefund über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung begründet stets die Vermutung, daß die Gesellschaft die gesetzlichen Vorschriften eingehalten hat. Der Abschlußprüfer darf dementsprechend kein uneingeschränktes Positivurteil abgeben, wenn infolge Verletzung der Rechnungslegungsvorschriften der Jahresabschluß oder der Geschäftsbericht den vom Gesetz verlangten Einblick in die Verhältnisse der Gesellschaft erschwert oder verwehrt oder die Buchführung als Grundlage des Jahresabschlusses nicht ordnungsmäßig ist. Ebenso kann die Bestätigung nicht uneingeschränkt erteilt werden, wenn dem Abschlußprüfer bei der Beurteilung der Rechnungslegung dadurch Grenzen gesetzt werden, daß der Vorstand seiner Pflicht zur Bereitstellung der Prüfungsunterlagen und Erteilung von Auskünften nicht wie erforderlich nachkommt. Der Abschlußprüfer hat in

1) Der Hinweis, daß die Abgabe des Prüfungsurteiles nach pflichtmäßigem Ermessen vorzunehmen ist, findet sich übereinstimmend in der Literatur. Dabei wird jedoch das pflichtmäßige Ermessen allgemein nur im Zusammenhang mit der Vermerkseinschränkung und Vermerksverweigerung gesehen. Infolge der Unmöglichkeit einer genauen Abgrenzung von Einwendungen im Sinne des § 140 Abs.2 und geringfügigen Beanstandungen bleibt jedoch auch hier die Entscheidung dem Prüfer überlassen. So auch Koppe, R., Was sind Einwendungen, Einschränkungen des Prüfungsvermerkes, gesetzliche Grundlagen?, in Wirtschaftsprüfung, Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Bd.3, herausgegeben von A. Ertel, Berlin 1938, S.77: "Was wesentlich und was unwesentlich ist, darüber liegt die Entscheidung beim Prüfer selbst."

diesen Fällen das Vorliegen von Einwendungen im Sinne des § 140 Abs.2 zu bejahen.

Für die Entscheidung zwischen Vermerkseinschränkung und Vermerksverweigerung muß der Abschlußprüfer davon ausgehen, daß auch der eingeschränkte Bestätigungsvermerk ein Positivbefund ist. Einschränkung der Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit bedeutet lediglich, daß das Positivurteil des uneingeschränkten Vermerkes abgeschwächt wird. Der allgemeine positive Inhalt des Testates darf also bei der Vermerkseinschränkung nicht aufgehoben werden. Für den Abschlußprüfer ergibt sich hieraus, daß der Vermerk einzuschränken ist, wenn zwar die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung anerkannt werden kann, aber gewisse Einwendungen zu erheben sind, deren Bekanntgabe zur Beurteilung der Gesellschaft auf Grund der Rechnungslegung erforderlich ist.

Andererseits hat der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk zu versagen, wenn die Rechnungslegung in grober Weise gegen die gesetzlichen Vorschriften verstößt und keinen Einblick in die Verhältnisse der Unternehmung gewährt. Die Verweigerung ist ein Negativurteil über die Rechnungslegung. Die durch die gesetzliche Regelung erfolgte Bindung der Einschränkung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes an die gleiche Voraussetzung - das Vorliegen von Einwendungen - bedeutet dementsprechend nicht die Möglichkeit einer willkürlichen Entscheidung für den Prüfer.

Maßgebend für die pflichtmäßige Ermessensausübung bei der Abgabe des Prüfungsurteiles sind also immer Wichtigkeit und Umfang der Verstöße gegen die Rechnungslegungsvorschriften. Aus der Stellung des Abschlußprüfers, die durch Unparteilichkeit, Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit gekennzeichnet ist, folgt, daß nur rein sachliche Gründe bei der Bildung des Prüfungsurteiles von Beachtung sein dürfen. Das Prüfungsurteil hat sowohl den Interessen der geprüften Gesellschaft als auch denen der Aktionäre, der Gläubiger und der Allgemeinheit gerecht zu werden.¹⁾ Bei der Versagung des Vermerkes muß der Prüfer eingedenk der Folgen handeln, die sich daraus für die geprüfte Gesellschaft ergeben. Hält er aber nach Berücksichtigung aller sachlichen Gesichtspunkte die Verweigerung des Testates für gerechtfertigt, oder

1) Vgl. Gutachten Nr.1/1935 des Fachausschusses des IdW über den Inhalt der Einschränkung des Bestätigungsvermerkes (Fachgutachtensammlung a.a.O. S.97).

kommt er zu der Überzeugung, daß der Vermerk nur eingeschränkt erteilt werden kann, so darf er keinesfalls dem verständlichen Wunsch der Gesellschaft auf Erteilung eines eingeschränkten bzw. uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes nachgeben.¹⁾

Das pflichtmäßige Ermessen des Abschlußprüfers bei der Abgabe des Prüfungsurteiles ist nur in diesem Sinne objektiv begrenztbar. Im übrigen kann dem Prüfer die Entscheidung nicht abgenommen werden. Die Aufstellung eines Fallkataloges mit praktischen Folgerungen für die Abgabe des Prüfungsurteiles scheitert aus mehreren Gründen. Insbesondere ist zu bedenken, daß die Tatbestände, die auf die Bildung des Prüfungsurteiles einwirken können, infolge ihrer Vielzahl im Sinne einer ausnahmslosen Berücksichtigung nicht erfaßbar sind. Daneben haben sie, soweit es sich um gleichartige Verstöße gegen die gesetzlichen Vorschriften handelt, im Einzelfall unterschiedliche Auswirkung auf die Rechnungslegung.²⁾ Infolge dieser Unmöglichkeit, dem Abschlußprüfer genaue, in jedem Einzelfall anwendbare Richtlinien geben zu können, wird die Entscheidung nach "pflichtmäßigem Ermessen" zum wichtigsten Grundsatz für die Abgabe des Prüfungsurteiles.

Alle Erörterungen über die Handhabung des Bestätigungsvermerkes in der Prüfungspraxis, die über die Darstellung der angeführten objektiven Grenzen für die Ermessensentscheidung hinausgehen, dürfen daher, auch wenn ihnen die Auslegung spezieller Tatbestände zugrunde liegt, vom Abschlußprüfer nur als grundsätzliche Ausführungen verstanden werden. Ihr Sinn und Zweck liegt nicht darin, die eigene verantwortungsbewußte Entscheidung des Abschlußprüfers überflüssig zu machen, sondern in der Vermittlung einer Grundlage, auf der der Prüfer seine Entscheidung, die stets von der gewissenhaften Berücksichtigung und Würdigung der speziellen Umstände des Einzelfalles getragen sein muß, aufbauen kann. "Nur aus der sorgfältigen Durchdringung des einzelnen Falles heraus, aus dem Abwägen alles Für und Wider, läßt sich der Standpunkt gewinnen, der dem Bilanzprüfer ermöglicht, das Richtige zu finden."³⁾

1) Wanieck, O., a.a.O., S.302.

2) Vgl. Karoli, R., a.a.O., S.46; Koppe, R., a.a.O., S.77.

3) Wanieck, O., a.a.O.

2. Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes.

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk als Positivurteil über die gesamte Rechnungslegung ist nur dann zu erteilen, wenn die pflichtmäßige Prüfung ergeben hat, daß sowohl die Buchführung, als auch der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung liegt vor, wenn die erforderlichen Handelsbücher systematisch angelegt, die Eintragungen in die Bücher fortlaufend, vollständig und richtig auf Grund ordentlicher Belege vorgenommen und die Vermögegegenstände und Schulden zum Jahresende zutreffend inventarisiert worden sind. Der Jahresabschluß ist als ordnungsmäßig zu bezeichnen, wenn die Grundsätze der aktienrechtlichen Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit eingehalten worden sind. Die Berichterstattung im Geschäftsbericht hat den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen. Die uneingeschränkte Bestätigung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung hat sich auch auf die Beachtung der Satzungsvorschriften, die die Rechnungslegung betreffen, zu erstrecken.¹⁾

Zur Beurteilung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung muß der Prüfer auf den Büchern, Schriften und sonstigen Unterlagen der Gesellschaft aufbauen und ist daneben von den Aufklärungen und Nachweisen der Geschäftsführung abhängig. Nur wenn der Vorstand alle für die Prüfung notwendigen Unterlagen vorgelegt und alle erforderlichen Auskünfte gewährt hat, kann der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk erteilt werden, da andernfalls wesentliche Grundlagen für die Beurteilung der Rechnungslegung fehlen. Der Abschlußprüfer kann indessen auf seinem Auskunftsrecht nur insoweit bestehen, als die Erbringung von Aufklärungen und Nachweisen durch den Vorstand zur gewissenhaften Erfüllung des Prüfungsauftrages erforderlich ist. Werden die Auskünfte nicht vom Vorstand selbst gegeben, wie es der Normalfall ist, so hat sich der Prüfer von der Legitimation des Auskunftserteilenden zu überzeugen. Hierbei bedarf es keiner zusätzlichen Erwähnung im Prüfungsvermerk, da die Wendung " ... sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise ..." auch die Auskunftserteilung von dazu vom Vorstand ermäch-

1) Über den Umfang und Inhalt der Bestätigung, daß die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entspricht, vgl. S.20 ff.

tigten Personen umfaßt.¹⁾

Das Gesetz knüpft die Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes an die Voraussetzung, daß keine Einwendungen durch den Abschlußprüfer zu erheben sind. Das kann nicht dahingehend ausgelegt werden, daß jede Beanstandung zum Anlaß zu nehmen ist, den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Unwesentliche Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung hat der Prüfer in dem nach § 139 zu erstattenden Bericht festzuhalten. Formelle Mängel und unerhebliche materielle Verstöße, die das Gesamtergebnis nicht beeinflussen, können grundsätzlich als geringfügige Beanstandungen angesehen werden.²⁾ Das gilt allerdings nicht für Verstöße gegen formelle Erfordernisse der Rechnungslegung, soweit es sich dabei um Verletzung zwingender Publizitätsvorschriften, z.B. der Gliederungsvorschriften der §§ 131, 132, handelt. Ebenso ist der Bestätigungsvermerk bei der Nichtvorlage von Unterlagen oder der Nichterbringung von Auskünften zu unwesentlichen Einzeltatbeständen uneingeschränkt zu erteilen, wenn im übrigen alle Unterlagen bereitgestellt ^{worden} und Auskünfte gegeben wurden und diese für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung genügen. Es wird sich dabei empfehlen, vom Vorstand die Abgabe einer Erklärung zu verlangen, in der zum Ausdruck kommt, daß die nicht vorgelegten Unterlagen (z.B. Aufsichtsratsprotokolle) oder nicht erteilten Auskünfte nichts beinhalten, was gegen die Ordnungsmäßigkeit der geprüften Rechnungslegung spricht.³⁾

Eine wegen geringfügiger Beanstandungen vorgenommene Einschränkung des Testates führt nicht nur zu einer unnötigen inhaltlichen Belastung des Bestätigungsvermerkes. Es besteht auch die Gefahr, daß die am Vermerk interessierten Kreise die Einschränkung falsch verstehen, d.h. den Beanstandungen mehr Gewicht beimessen, als ihnen nach der tatsächlichen Lage zukommt. Jeder Mangel muß daher dahingehend beurteilt werden, in welchem Ausmaß durch ihn die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung beeinflusst wird. Ist er in seinen Auswirkungen ohne praktische Bedeutung, so ist der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk zu erteilen.

1) Schlegelberger - Quassowski, a.a.O., Anm.5 zu § 138.

2) Hertlein, A. und Meisner, K., a.a.O., S.259.

3) Karoli, R., a.a.O., S.173.

3. Einschränkung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes.

a) Allgemeine Abgrenzung.

aa) Einschränkung.

Sind Beanstandungen gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung zu erheben, die nicht auf nur geringfügigen Verletzungen beruhen, so ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes kommt infrage, wenn zwar die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert, anerkannt werden kann, jedoch auf Grund einzelner Verletzungen gegen die Rechnungslegungsvorschriften Einwendungen zu erheben sind. Daneben können sich Einwendungen mit der Folge der Einschränkung ergeben, wenn der Vorstand seiner Pflicht zur Vorlage aller Unterlagen und zur Auskunftserteilung gegenüber dem Abschlußprüfer mangelhaft nachgekommen ist, so daß die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit einzelner Tatbestände nicht möglich war. Voraussetzung für die Erteilung des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes ist, daß die beanstandeten Verletzungen von Rechnungslegungsvorschriften und Auskunftspflichten wesentlich und abgrenzbar sind.¹⁾

Wesentliche Verstöße liegen vor, wenn die zutreffende Beurteilung der

1) Vgl. für die allgemeine Meinung: Das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S. 509; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm. 24 zu § 140. - Der durch die Aktienrechtsnovelle eingefügte § 262 f HGB ließ dagegen die Frage der Zulässigkeit von Einschränkungen des Testates offen. Der Vermerk war nur dann zu erteilen, wenn wesentliche Beanstandungen nicht zu erheben waren, andernfalls zu versagen. Diese Regelung führte zu unterschiedlichen Auffassungen über die Zulässigkeit der Einschränkung des Bestätigungsvermerkes. Überwiegend wurde jedoch die Möglichkeit der Vermerkseinschränkung bejaht (vgl. hierzu Höppner, M., Praxis des Aktienrechts, Hamburg 1935, S. 325; Gutachten Nr. 3/1934 des Fachausschusses des IdW, Fachgutachtensammlung, a.a.O., S. 88; während z.B. im Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1934, S. 121 f. noch die Möglichkeit, den Vermerk einzuschränken, verneint wurde). Die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerkes ist eine unentbehrliche Form des Prüfungsurteiles. Der Prüfer würde in unzumutbare Gewissenskonflikte geraten, wenn er bei abgrenzbaren Verletzungen gesetzlicher Vorschriften, die die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung nicht aufheben, den Vermerk jeweils verweigern und damit die Gesellschaft der Schädigung ihres Ansehens und Kredites aussetzen müßte. Auch in der Zeit vor Einführung der Pflichtprüfung sind die Abschlußprüfer ohne den eingeschränkten Bestätigungsvermerk nicht ausgekommen (Wanieck, O., a.a.O., S. 292 f.).

Gesellschaft auf Grund der Rechnungslegung nur durch die ausdrückliche Mitteilung der festgestellten Beanstandungen im Bestätigungsvermerk gewährleistet ist.¹⁾ Der vom Gesetz verlangte Einblick in die Lage wird nicht nur durch gesetzwidrige Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften verhindert, sondern auch dadurch, daß die Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften unterlassen wird.

Die Abgrenzbarkeit der Verletzungen ist gegeben, wenn sich die Auswirkungen der Verstöße auf einzelne Tatbestände beschränken, also nicht die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses oder des Geschäftsberichtes als Ganzes aufheben. Die allgemeine Ordnungsmäßigkeit jedes der drei Prüfungsgegenstände muß bestehen bleiben. Das eingeschränkte Testat ist seinem Wesen nach wie der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk ein Positivbefund über die gesamte Rechnungslegung, wenn auch infolge der mit der Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit verbundenen ausdrücklichen Einschränkung ein abgeschwächter. Aus der grundsätzlichen positiven Aussage des eingeschränkten Vermerkes folgt, daß er nicht mehr abgegeben werden kann, wenn zwar abgrenzbare Verstöße vorliegen, diese aber so zahlreich sind, daß bei ihrer Anführung in der Einschränkungsformulierung der positive Inhalt des Bestätigungsvermerkes zunichte gemacht würde.²⁾

Nicht gefolgt werden kann der Auffassung, daß das Testat einzuschränken ist, wenn die gegen die gesetzlichen Bestimmungen verstoßende Rechnungslegung durch einen dahingehenden Hinweis im Bestätigungsvermerk in Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften gebracht werden kann.³⁾ Nach dieser Auslegung hat der eingeschränkte Bestätigungsvermerk nicht nur positiven, sondern auch korrektiven Charakter, weil die Einschränkung den Umfang der Gesetzesverletzungen erkennen lassen muß. Das Wesen der Einschränkung liegt indessen in der Abschwächung der Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, nicht in der Berichtigung der Rechnungslegung. Die Angabe des Umfanges der Gesetzesverletzung kann daher nicht zur Voraussetzung für die Erteilung des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes gemacht werden.⁴⁾

1) Karoli, R., a.a.O., S.47.

2) Vgl. Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.II, 4 zu § 140.

3) So Heilbrunn, O., Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 28.Jg.1934, S.102.

4) Vgl. hierzu auch S.75 ff.

ab) Verweigerung.

Die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes ist geboten, wenn der Abschlußprüfer zu dem Ergebnis kommt, daß die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung nicht gegeben ist. Das ist bereits dann der Fall, wenn einer der drei Prüfungsgegenstände als Ganzes nicht ordnungsmäßig ist, so daß also von einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Buchführung oder einem diesen Vorschriften entsprechenden Jahresabschluß oder Geschäftsbericht nicht gesprochen werden kann.¹⁾ Der Bestätigungsvermerk ist ein Urteil über die gesamte Rechnungslegung. Daher muß er auch verweigert werden, wenn zwar die Buchführung und der Jahresabschluß, nicht aber der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Die Erläuterung des Jahresabschlusses durch den Geschäftsbericht ist notwendig, um den Aktionären, für die in erster Linie der Geschäftsbericht gedacht ist, den zutreffenden Einblick in Lage und Entwicklung ihres Unternehmens, den die aktienrechtliche Bilanz als Rechtsbilanz nur mangelhaft gewährt, zu erleichtern.²⁾

Die Einwendungen des Abschlußprüfers müssen schwerwiegend sein, d.h. sie müssen sich auf grobe Verletzungen der gesetzlichen Vorschriften stützen. Wie bereits bei den Ausführungen zur Einschränkung dargelegt, kann die Voraussetzung für die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes auch dann erfüllt sein, wenn der Abschlußprüfer mehrere Beanstandungen zu erheben hat, deren jede für sich allein lediglich die Einschränkung des Testates erfordern würde. Die Formulierung der entsprechenden Einschränkung würde den positiven Inhalt des Bestätigungsvermerkes aufheben.³⁾

1) Gutachten Nr. 3/1934 des Fachausschusses des IdW über die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.88).

2) Vgl. Wanieck, O., a.a.O., S.301. - Im folgenden Fall hätte daher der Bestätigungsvermerk verweigert werden müssen: "... entsprechen die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften mit der Einschränkung, daß der gemäß §§ 127, 128 AktG vom Vorstand zu erteilende Geschäftsbericht in ungenügender Form vorgelegt wurde." (Bundesanzeiger 1956, Nr.201, S.8).

3) v. Hoeßlin, H., a.a.O., S.318, bringt in diesem Zusammenhang folgendes Beispiel einer nicht zu rechtfertigenden Einschränkung: "... Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht entsprechen den gesetzlichen Vorschriften mit folgenden Einschränkungen und Hinweisen: Auf den Geschäftsbericht des Vorstandes wird besonders verwiesen. Außerdem ist zu betonen, daß Abschreibungen und Rückstellungen auf Anlagen und

Das Vorliegen schwerwiegender Einwendungen als Voraussetzung für die Vermerksverweigerung ist zu fordern, weil die Versagung des Testates zu einer wesentlichen Beeinträchtigung des Ansehens der Gesellschaft führt. Zu eng ist jedoch die Ansicht des Fachausschusses des IdW, daß die Verweigerung nur zu erfolgen hat, wenn von der Gesetzmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses oder des Geschäftsberichtes "überhaupt keine Rede mehr sein kann".¹⁾ Daß die Rechnungslegung bzw. einer der drei Prüfungsgegenstände in keiner Beziehung mehr zu den gesetzlichen Vorschriften steht, dürfte wohl - abgesehen vom Geschäftsbericht, dessen Aufstellung unterlassen sein kann - kaum vorkommen. Neben ordnungswidrigen werden sich stets auch ordnungsmäßige Teile der Rechnungslegung finden. Entscheidend muß daher sein, ob sich die Verletzungen dahingehend auswirken, daß die allgemeine Ordnungsmäßigkeit nicht mehr vorliegt.²⁾

Bei den Abschlußprüfern hat sich die Auffassung durchgesetzt, daß die Öffentlichkeit größeres Interesse an einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk als an gar keinem Vermerk hat, weil die Einschränkung die Beanstandungen des Abschlußprüfers erkennen läßt.³⁾ Diese Ansicht darf nicht zu einer Entwertung des Prüfungsurteils führen, indem statt der notwendigen Verweigerung ein sachlich nicht zu vertretender - wenn auch eingeschränkter - Positivbefund über die Rechnungslegung abgegeben wird. Der Bestätigungsvermerk muß in allen Fällen schwerwiegender Verletzung der Rechnungslegungsvorschriften verweigert werden.⁴⁾

Avale fehlen. Auch erscheinen uns die Abschreibungen auf Beteiligungen und Konzernforderungen nicht ausreichend. Die definitive Niederschlagung an gestundeten und nicht passivierten Steuern ist nicht erfolgt; ob die gesetzlichen Bestimmungen bei dem Erwerb der eigenen Aktien und deren Einziehung bei der Kapitalherabsetzung in erleichterter Form eingehalten wurden, konnte aus den vorgelegten Unterlagen nicht einwandfrei geklärt werden."

1) In Gutachten Nr.3/1934 (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.88).

2) So auch im Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.512 als Voraussetzung der Verweigerung.

3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.7 zu § 140; Wanieck, O., a.a.O., S.292; Das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.509.

4) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.25 zu § 140.

b) Einwendungen des Abschlußprüfers begründende Tatbestände
und deren Würdigung im Prüfungsurteil.

ba) Buchführung.

Einwendungen des Abschlußprüfers gegen die Buchführung können sich auf formelle oder materielle Mängel beziehen, soweit diese nicht unbeachtlich sind. Formelle Verstöße liegen vor, wenn die Buchführungsorganisation mangelhaft ist oder die Geschäftsvorfälle nicht fortlaufend und klar verbucht worden sind. Hierunter fallen beispielsweise das Fehlen notwendiger Hilfs- oder Nebenbücher oder Inventarverzeichnisse, Nichtbeachtung des Grundsatzes "keine Buchung ohne Beleg", unordnungsmäßige Anlage der Belege, Rasuren und Durchstreichungen in den Büchern, die die ursprünglichen Eintragungen unleserlich machen. Sachliche Mängel sind gegeben, wenn gegen den Grundsatz der Wahrheit der Buchführung, d.h. gegen die Erfordernisse der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Eintragungen in die Handelsbücher verstoßen worden ist. Dazu gehören z.B. Nichtverbuchungen oder Falschverbuchungen von Geschäftsvorfällen, fiktive Buchungen, lückenhafte Inventur.

Bei der Entscheidung über Einschränkung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes beim Vorliegen von Einwendungen gegen die Buchführung ist davon auszugehen, daß Verletzungen der materiellen Ordnungsmäßigkeit wesentlich schwerer wiegen als rein formelle Verstöße. Die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes wird bei sachlichen Mängeln der Buchführung dann infrage kommen, wenn diese sich dahin auswirken, daß die gesamte Buchführung als nicht ordnungsmäßig angesehen werden muß.¹⁾ Materielle Verstöße kleinerer Art und die formellen Verletzungen werden im allgemeinen zutreffend mit der Einschränkung des Bestätigungsvermerkes gewürdigt. Nur in sehr seltenen Fällen können Formverstöße zur Verweigerung des Bestätigungsvermerkes führen, etwa wenn infolge mangelhafter Belegung der Buchungen und grober Verletzung des Grundsatzes der Klarheit durch zahlreiche Rasuren, Durchstreichungen, Hin- und Herbuchungen die Beurteilung der Buchführung auf erhebliche Schwierigkeiten stößt und das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit verloren geht. In

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.26 zu § 140.

der Regel werden in diesen Fällen gleichzeitig materielle Verletzungen festzustellen sein, so daß sich die Ablehnung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht allein auf formelle Verstöße stützen wird.

bb) Jahresabschluß.

Gegen die im Jahresabschluß vorgenommene Bewertung können sich Einwendungen des Abschlußprüfers in erster Linie daraus ergeben, daß die Höchstvorschriften des § 133 für die aktiven Posten oder die für die Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzenden Niederstwerte nicht eingehalten worden sind. Es handelt sich hier um die Verletzung von Rechnungslegungsvorschriften, deren Einhaltung im Interesse der Gläubiger und der Allgemeinheit liegt. Derartige Einwendungen müssen vom Abschlußprüfer danach beurteilt werden, ob die zugrundeliegenden Verstöße die Nichtigkeit des Jahresabschlusses gemäß § 202 Abs.1 Ziff.2, 3 bzw. § 195 Ziff.3, 4 bewirken. Ist das zu bejahen, so ist der Bestätigungsvermerk zu versagen, andernfalls eingeschränkt zu erteilen.¹⁾

Die Nichtigkeit des vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrates festgestellten Jahresabschlusses oder des Feststellungsbeschlusses der Hauptversammlung über den Jahresabschluß²⁾ ist gegeben, "wenn er mit dem Wesen der Aktiengesellschaft unvereinbar ist oder durch seinen Inhalt Vorschriften verletzt, die ausschliesslich oder überwiegend zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben sind", oder "wenn er durch seinen Inhalt gegen die guten Sitten verstößt". Die Nichtigkeit des Jahresabschlusses bleibt auf die Fälle beschränkt, in denen die gesetzlichen Vorschriften in grober Weise verletzt worden sind.³⁾

1) Vgl. v. Hoeßlin, H., a.a.O., S.319; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.26 zu § 140.

2) Die Hauptversammlung stellt den Jahresabschluß in den Fällen der §§ 125 Abs.4, 188, 189, 211 Abs.2 und 228 fest.

3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.1 in Übersicht vor § 195; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.4 b zu § 202, die die Voraussetzung der Nichtigkeit abhängig machen von der Schwere des Verstoßes, gemessen an der Wichtigkeit der Bestimmung, in zweiter Linie an der Höhe des Betrages und der Frivolität und an dem Ausmaß der Gesetzesverletzung.

Einwendungen, die die Versagung des Bestätigungsvermerkes bedingen, können sich danach darauf stützen, daß gegen die zum Schutz der Gläubiger und der Allgemeinheit vorgeschriebenen Bewertungsvorschriften willkürlich und in einem kaufmännisch nicht vertretbaren Maße verstoßen worden ist. Hierher gehören wesentliche Überbewertungen bei den Vermögensteilen und Unterbewertungen bei den Verbindlichkeiten, auf Grund deren die Verteilung einer Dividende droht, die den tatsächlichen Jahresgewinn beachtlich übersteigt¹⁾, oder entstandene Verluste nicht oder nicht ihrer tatsächlichen Größenordnung entsprechend ausgewiesen werden. Die Verstöße müssen falsche Wertansätze betreffen, bei denen sich die Gesellschaft über die für die Bilanzierung geltenden Höchst- und Niederstwertvorschriften in grober und willkürlicher Weise hinweggesetzt hat. Die Voraussetzung für die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes ist insbesondere immer dann gegeben, wenn die Verletzung der Bewertungsvorschriften den Tatbestand der Bilanzfälschung nach § 296 Abs.1 Ziff.1 erfüllt.²⁾ Die vorsätzlich herbeigeführte Unrichtigkeit der Bilanz, die bei der Bilanzfälschung nach § 296 Abs.1 Ziff.1 vorliegen muß, bewirkt, soweit es sich um Verletzungen von Gläubigerschutzvorschriften handelt, in jedem Falle die Nichtigkeit des Jahresabschlusses.

Dagegen kommt die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes infrage, wenn die beanstandeten Verletzungen beispielsweise auf Schätzungsirrtümern bei Positionen beruhen, die nur auf der Grundlage einer Ermessensentscheidung bewertet werden können.³⁾ Unter diese Verstöße fallen die Überbewertung von Anlagen infolge zu geringer Abschreibung, die Überbewertung der Warenvorräte auf Grund zu geringer Wertberichtigungen von nicht gängigen Waren, zu hoher Ausweis der Warenforderungen infolge falscher Einschätzung der Zahlungsfähigkeit der Debitoren, nicht ausreichende Zuweisungen zu Rückstellungen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß sich Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen oft nur innerhalb weiter Grenzen beurteilen lassen. Der Bestätigungsvermerk muß in den genannten Fällen lediglich dann verweigert werden, wenn es sich um grobe, in die Augen springende Fehl-

1) Vgl. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.5 zu § 140.

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.26 zu § 140.

3) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.9 zu § 202, die darauf hinweisen, daß die rein objektive Unrichtigkeit der Wertansätze bei Werten, die nur durch Schätzungen ermittelt werden können, die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nicht begründet.

schätzungen handelt. Die Einschränkung des Testates kann weiterhin angebracht sein, wenn z.B. die Rechnungsabgrenzung mangelhaft erfolgt ist oder einzelne zum Bilanzstichtag bestehende Verbindlichkeiten im Jahresabschluß nicht ausgewiesen worden sind. Entscheidend muß stets sein, ob durch die Verstöße gegen die Bewertungsvorschriften schutzwürdige Belange der Gläubiger und der Allgemeinheit in grober Weise verletzt werden und dadurch die Nichtigkeit des Jahresabschlusses bewirkt wird.¹⁾

Einwendungen des Abschlußprüfers gegen die Bewertung können sich andererseits darauf stützen, daß eine Unterbewertung von Aktiven oder eine Überbewertung von Passiven vorliegt, die über den Rahmen der zulässigen Bildung stiller Reserven hinausgeht. Die Legung stiller Reserven ist nur innerhalb der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung möglich, soweit dem Vorstand nicht Grenzen durch entsprechende Satzungsbestimmungen gesetzt sind.²⁾ Ob übermäßige und willkürliche Bildung stiller Reserven zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach § 202 Abs.1 Ziff.2 oder des Feststellungsbeschlusses nach § 195 Ziff.3 führt, ist umstritten.³⁾ Immerhin kann für den Fall, daß die

1) Vgl. hierzu auch Adler, H., Bestätigungsvermerk und Innehaltung der aktienrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften, in Der Wirtschaftstreuhand, 5.Jg. 1936, S.190.

2) Wegen des zulässigen Ausmaßes der Bildung stiller Reserven vgl. insbesondere Dietzen, N., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für stille Reserven, 1937; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.71 ff. zu § 129.

3) Zustimmend z.B. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.6 zu § 202; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.4 b zu § 202; ablehnend Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.10 zu § 202, die ihre Auffassung damit begründen, daß die Nichtigkeitsgründe der §§ 195 und 202 die willkürliche Bildung stiller Reserven nicht einschließen. Wird durch die Bildung übermäßiger stiller Reserven ein billiger Anspruch der Aktionäre auf Gewinnausschüttung verkürzt, in krassen Fällen eine Minderheit ausgehungert, so sei der Jahresabschluß "weder mit dem Wesen der Aktiengesellschaft unvereinbar, noch verstößt er durch seinen Inhalt gegen Gläubigerschutzvorschriften oder gegen andere im öffentlichen Interesse gegebene Bestimmungen". Herrschende Meinung unter den Aktiengesetzkommentatoren ist lediglich, daß der Jahresabschluß beim Vorliegen schwerwiegender Unterbewertungen auch dann nicht nach § 195 Ziff.4 bzw. § 202 Abs.1 Ziff.3 inhaltlich gegen die guten Sitten verstößt, wenn die Unterbewertung in der Absicht erfolgt ist, den Aktionären ihr Dividendenrecht zu entziehen (anderer Ansicht: Langer, K., Wann ist ein Jahresabschluß nichtig?, in Der Wirtschaftsprüfer, 4.Jg.1951, S.280). Nichtigkeit wegen Sittenwidrigkeit tritt nur ein, wenn der vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrates festgestellte Jahresabschluß bzw. der Feststellungsbeschluß der Hauptversammlung durch seinen Inhalt gegen die guten Sitten

Hauptversammlung den Jahresabschluß feststellt, der Feststellungsbeschuß nach § 197 Abs.1 angefochten werden, da durch die willkürliche Bildung stiller Reserven die gesetzlichen Vorschriften - die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 129 Abs.1) - verletzt werden.

Die Frage, ob die übermäßige Legung stiller Reserven die Nichtigkeit des Jahresabschlusses begründet, bedarf jedoch letzten Endes für die Entscheidung des Abschlußprüfers über Einschränkung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes keiner Klärung. Die Pflicht zur Verweigerung des Bestätigungsvermerkes beim Vorliegen von willkürlich gelegten und umfangmäßig in keiner Weise zu rechtfertigenden stillen Reserven ergibt sich bereits daraus, daß durch die Abschlußprüfung auch die Verletzung von schutzwürdigen Belangen der Aktionäre vermieden werden soll.¹⁾ Insbesondere ist der Bestätigungsvermerk zu verweigern, wenn die Unterbewertungen in der Absicht erfolgen, Aktionäre durch Schmälerung des Dividendenrechtes zur Veräußerung ihrer Aktien zu bewegen. In diesem Falle wird bei der Bildung der stillen Reserven nicht nur willkürlich, sondern auch vorsätzlich gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen, so daß der Tatbestand der Bilanzfälschung nach § 296 Abs.1 Ziff.1 erfüllt ist. Es entspricht allgemeiner Auffassung, daß der Bestätigungsvermerk beim Vorliegen von Bilanzfälschung gemäß § 296 Abs.1 Ziff.1 nicht mehr eingeschränkt erteilt werden kann.²⁾ Beruht indessen die Bildung übermäßiger stiller Reserven darauf, daß bei der Bewertung die erforderliche Vorsicht falsch eingeschätzt worden ist, liegt also ein Irrtum in der Beurteilung der durch die Tätigkeit der Unternehmung begründeten Risiken vor, so wird die Verletzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zutreffend mit der Einschränkung des Bestätigungsvermerkes gewürdigt. Es darf sich aber auch hier nicht um grobe Fehlschätzungen handeln, also um schwerwiegende Unterbewertung von Aktiven oder Überbewertung von Passiven.

Sind die Gliederungsvorschriften (§§ 131 f.) für Bilanz oder Gewinn-

verstößt. Entscheidend ist der Inhalt, nicht lediglich der zugrundeliegende Zweck oder Beweggrund (Baumbach-Hueck, 9.Aufl., München/Berlin 1956, Anm.3 F zu § 195).

1) Vgl. Höppner, M., a.a.O., S.303.

2) Vgl. z.B. Karoli, R., a.a.O., S.49; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.26 zu § 140.

und Verlustrechnung verletzt worden, so sind vom Abschlußprüfer Einwendungen zu erheben, wenn die vorgenommene Gliederung des Jahresabschlusses nicht durch den Geschäftszweig der Unternehmung bedingt und dem gesetzlich vorgesehenen Schema nicht gleichwertig ist. Für einige Geschäftszweige sind auf Grund der Ermächtigungsvorschrift des § 134 bestimmte Formblätter für den Jahresabschluß vorgeschrieben, so daß hier die Einhaltung der Schemata der Formblätter für den Jahresabschluß an die Stelle der Beachtung der Gliederungsvorschriften der §§ 131 f. tritt.¹⁾

Verstöße gegen die Gliederungsvorschriften sind namentlich die Zusammenziehung von Bilanzposten, die gesondert anzuführen sind, der Ausweis von Aktiven, Passiven, Aufwendungen und Erträgen unter anderen als den vorgeschriebenen Positionen, unzulässige Saldierungen und falsche Bezeichnung von Jahresabschlußposten.²⁾ Werden Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses - soweit sie durch die gesetzlichen Vorschriften gefordert werden - durch derartige Verletzungen wesentlich beeinträchtigt, so ist im allgemeinen der Bestätigungsvermerk eingeschränkt zu erteilen. Nur wenn die Gliederungsabweichungen durch Fußnoten im Jahresabschluß in klarstellender Weise erläutert werden, kann unter Umständen auch die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes infrage kommen.³⁾ Soweit jedoch die Verletzungen der Gliederungsvorschriften in das Gebiet der Bilanzverschleierung fallen, hat der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk zu versagen.

Beziehen sich die Einwendungen des Abschlußprüfers auf Verstöße gegen die Satzungsvorschriften für den Jahresabschluß, so ist der Bestätigungsvermerk stets eingeschränkt zu erteilen.⁴⁾ Die Satzungsvorschriften

1) Z.B. bei Kreditinstituten, Eisenbahnen und anderen Verkehrsunternehmen (vgl. Das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.181 ff.).

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.147 zu § 129.

3) Karoli, R., a.a.O., S.171, hält die Abgabe des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes bei Abweichungen vom gesetzlichen Gliederungsschema auch dann für möglich, wenn diese Abweichungen im Geschäftsbericht durch Bemerkungen aufgeklärt werden. Dem kann nicht zugestimmt werden. Der Geschäftsbericht wird nicht gleichzeitig mit dem Jahresabschluß den Gläubigern und der Öffentlichkeit bekanntgemacht, sondern ist für diese nur über die Einsichtnahme beim Handelsregister zugänglich. Daher kann die Verletzung von Erfordernissen für den Jahresabschluß nicht durch Angaben und Erläuterungen im Geschäftsbericht berichtigt werden (vgl. Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.I zu § 128).

4) Über den satzungsgerechten Jahresabschluß als Gegenstand der Prüfung siehe S.22 f.

ten für den Jahresabschluß dienen zur Ergänzung der gesetzlichen Bestimmungen; sie können sich nicht gegen die vom Gesetz an den Jahresabschluß gestellten zwingenden Erfordernisse richten. Solange sich die Einwendungen des Abschlußprüfers nur auf Verletzung der Satzungsvorschriften begründen, scheidet daher die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes aus. Falls mit der Verletzung der Satzungsvorschriften ein wesentlicher Verstoß gegen die gesetzlichen Bestimmungen verbunden ist, muß die Frage der Form des Prüfungsurteiles unter dem Gesichtspunkt der Nichtbeachtung gesetzlicher Vorschriften beurteilt werden.

bc) Geschäftsbericht.

Gegen die Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsberichtes sind Einwendungen zu erheben, wenn die allgemeinen Erläuterungen zum Jahresabschluß nach § 128 Abs.2 nicht alle wesentlichen Angaben enthalten, die zur Klärlegung des Jahresabschlusses erforderlich sind, die Berichterstattung über die nach § 128 Abs.2 Ziff.1 - 9 zu machenden Einzelangaben mangelhaft oder die Anwendung der Schutzklausel nach § 128 Abs.3 zu Unrecht erfolgt ist.¹⁾

Einwendungen gegen die allgemeinen Abschlußerläuterungen können beispielsweise darauf gründen, daß Angaben über wesentliche Sonderabschreibungen, Wertberichtigungen, Zu- und Abgänge, außerordentliche Erträge, außerordentliche Aufwendungen, Zuwendungen oder Abweichungen in den Bewertungsgrundsätzen nicht gemacht worden sind oder die notwendigen Ausführungen mit den Tatsachen nicht übereinstimmen.²⁾ Besonders strenge Anforderungen an die Berichterstattung sind bei den nach § 128 Abs.2 Ziff. 1 - 9 im Erläuterungsbericht zu machenden Einzelangaben zu stellen. Das folgt daraus, daß der Gesetzgeber für die Verletzung dieser Bestimmungen eine eigene Strafvorschrift geschaffen hat (vgl. § 296 Abs.1 Ziff.2).

Die Berichterstattung im Geschäftsbericht kann gemäß § 128 Abs.3 S.2

1) Wegen der Auswirkungen offensichtlich falscher Darstellungen im Lagebericht auf die Abgabe des Bestätigungsvermerkes siehe S.54 ff.

2) Entnommen dem Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.365; dort

nur eingeschränkt werden, wenn ein schutzwürdiges Interesse der Gesellschaft besteht. Kommt der Abschlußprüfer zu dem Ergebnis, daß die Anwendung der Schutzvorschrift zu Unrecht erfolgt ist, so hat er Einwendungen zu erheben.¹⁾ Das gilt auch, wenn die an sich berechtigten Inanspruchnahme der Schutzklausel durch die Gesellschaft dazu führt, daß Tatsachen oder Vorgänge wahrheitswidrig dargestellt werden. Eine wahrheitswidrige Darstellung liegt auch dann vor, wenn das Verschweigen von Tatsachen geeignet ist, falsche Vorstellungen über die Verhältnisse der Gesellschaft hervorzurufen. Der Geschäftsbericht muß stets ein richtiges Gesamtbild ergeben.²⁾

Soweit die Einwendungen des Abschlußprüfers die Unrichtigkeit oder das Fehlen von Einzelangaben im Geschäftsbericht betreffen, die nach den Grundsätzen gewissenhafter und getreuer Berichterstattung oder auf Grund der zwingenden Vorschriften des § 128 Abs.2 Ziff. 1 - 9 erforderlich sind, ist der Bestätigungsvermerk grundsätzlich eingeschränkt zu erteilen.³⁾ Wirken sich die Verstöße gegen die Berichterstattungspflicht jedoch dahingehend aus, daß der Geschäftsbericht als Ganzes mangelhaft ist, so muß der Bestätigungsvermerk versagt werden.⁴⁾

bd) Sonstige Gläubigerschutzvorschriften.

Die Voraussetzungen für Einwendungen des Abschlußprüfers gegen die Rechnungslegung sind auch dann erfüllt, wenn die außerhalb der aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften stehenden Gläubigerschutzvorschriften verletzt worden sind und die Verstöße sich in der Rechnungs-

als Beispiele für berichterstattungspflichtige Tatsachen und Vorgänge angeführt. Für den Umfang der Berichterstattungspflicht im Geschäftsbericht vgl. insbesondere Walb, H., Der Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft, Halle 1938; Weste, J., Der Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft nach den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechnungslegung, 1939.

1) Vgl. Wanieck, O., a.a.O., S.299; Karoli, R., a.a.O., S.104.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.9 zu § 128.

3) Vgl. Gutachten Nr.7/1935 des Fachausschusses des IdW (Fachgutachtenssammlung, a.a.O., S.103) Bestätigungsvermerk bei Nichtangabe der Gesamtbezüge der Mitglieder des Vorstandes und der Mitglieder des Aufsichtsrates im Geschäftsbericht.

4) Vgl. auch S.34.

legung niederschlagen. Das ist immer dann der Fall, wenn den Aktionären widerrechtlich Vorteile gewährt worden sind (Unterpariemission, § 9; Rückgewähr von Einlagen, § 52; Zahlungen an Aktionäre vor Ablauf von sechs Monaten und Sicherheitsleistung an die Gläubiger nach einer ordentlichen Kapitalherabsetzung, § 178 Abs.2; usw.). Gegen die Gläubigerschutzvorschriften verstoßende Handlungen sind nichtig. Daher ist auch die Rechnungslegung, die derartige Verletzungen wiedergibt, insoweit nicht ordnungsmäßig.

Auch hier kommt es bei der Würdigung der Verletzungen für das Prüfungs-urteil auf Schwere und Umfang der Verstöße an. Werden die Belange der Gläubiger erheblich und in grober Weise beeinträchtigt, so muß der Bestätigungsvermerk versagt werden, weil in diesen Fällen die Verletzungen die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach § 202 Abs.1 Ziff.2 bzw. des Feststellungsbeschlusses der Hauptversammlung nach § 195 Ziff.3 bewirken. Sind die Auswirkungen der Verstöße gegen die Gläubigerschutzvorschriften geringerer Art, so ist der Bestätigungsvermerk eingeschränkt zu erteilen.¹⁾

1) Zu dieser Frage hat der Fachausschuss des IdW mit Gutachten Nr.3/1934 (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.89) Stellung genommen. In dem Gutachten wird in teilweise widersprechendem Sinn ausgeführt: "Wenn der Prüfer die Nichtbeachtung von Vorschriften feststellt, an deren Verletzung das Gesetz die Rechtsfolge der absoluten Nichtigkeit knüpft, darf ein uneingeschränkter Vermerk nicht erteilt werden. Ein Beispiel bildet der Fall, daß entgegen der Vorschrift des § 289 HGB während des Sperrjahres Auszahlungen an die Aktionäre erfolgt sind. Es handelt sich hier um eine grundlegende Vorschrift des Aktienrechts, die im Interesse der Gläubiger der Erhaltung des Grundkapitals dient. Die Erstattung ist absolut nichtig. Aus diesem Grunde bestehen Bedenken, den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erteilen, auch wenn sich bis zum Zeitpunkt der Prüfung herausgestellt hat, daß die Auszahlung an die Aktionäre zu keiner Beeinträchtigung der Gläubiger geführt hat. Es mag einfache Fälle geben, in denen dies ohne weiteres zu übersehen ist, z.B. bei Holdinggesellschaften mit ganz wenigen bestimmten Gläubigern. Es muß aber auch an diejenigen Gläubiger gedacht werden, die nicht in den Büchern verzeichnet sind. Auch kann die Verletzung derartig zwingender Vorschriften einen Schluß nach der Richtung gestatten, daß die Gesellschaftsorgane sich um Gesetzesvorschriften nicht kümmern. Dies kann unter Umständen für die Entlastung von Bedeutung sein. Immerhin sind, wie bemerkt, ganz einfach liegende Fälle denkbar, auch solche, bei denen eine Sicherstellung der Gläubiger nachgewiesen wird, so daß der Prüfer über die Verletzung unter besonderen Umständen hinwegsehen mag." Der Ansicht, daß bei Verletzungen der Gläubigerschutzvorschriften die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes unter Umständen möglich ist, können wir nicht beitreten. "Ein uneingeschränkter Vermerk wird selbst dann kaum erteilt werden können, wenn der Verstoß zu keiner Beeinträchtigung der Gläubiger geführt hat, weil eben die grundsätzliche Voraussetzung der Ordnungsmäßigkeit mangelt" (Karoli, R., a.a.O., S.171).

4. Die Abgabe des Vermerkes mit Zusätzen und unter Vorbehalten.

a) Zusätze zum Bestätigungsvermerk.

In der Praxis finden sich auch Zusätze zum Bestätigungsvermerk. Die Möglichkeit derartiger Vermerkszusätze muß bejaht werden; die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit einzelner Zusätze ist jedoch umstritten. Die Zusätze unterscheiden sich ihrem Wesen nach von den Einschränkungen dadurch, daß mit ihnen keine Abschwächung des Positivbefundes über die Rechnungslegung verbunden ist. Sie sind Hinweisen gleichzusetzen, die als Entlastung des Prüfers oder als Verweis auf besondere Umstände gedacht sind, aber Beanstandungen hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses oder des Geschäftsberichtes nicht beinhalten.¹⁾ Adler-Düring-Schmaltz und Karoli weisen darauf hin, daß die Abgrenzung zwischen Einschränkungen und Zusätzen tatsächlich flüssig sei.²⁾ Sie braucht es nicht zu sein, wenn der Abschlußprüfer sich bei seiner Entscheidung zwischen Zusatz und Einschränkung an deren Wesensunterschiede hält. Die scharfe Trennung ist notwendig, um der Öffentlichkeit keinen Anlaß zu Zweifeln am Inhalt des Bestätigungsvermerkes zu geben.

Ein typisches Beispiel für die Hinzufügung eines Zusatzes zum Testat ist die Unmöglichkeit der Erteilung von Auskünften durch den Vorstand oder das Fehlen von Beurteilungsgrundlagen infolge besonderer Umstände, die vom Vorstand nicht zu vertreten sind. Durch diese Zusätze wird auf eine unvermeidbare Prüfungsbeschränkung verwiesen und damit gleichzeitig die Verantwortung des Abschlußprüfers begrenzt. Es handelt sich dabei also um Zusätze, die Prüfungsdurchführung und Prüfungsumfang betreffen.

Prüfungsbeschränkungen können durch Ereignisse verursacht werden, deren Auswirkungen nicht genau zu beurteilen sind. Soweit die durch die Ereignisse begründeten Risiken wesentlich sind, ist ein darauf verweisender Zusatz notwendig. In den Jahresabschlüssen nach dem 8. Mai 1945 wurden beispielsweise öfters Werte ausgewiesen, die durch den Kriegsaus-

1) Vgl. Karoli, R., a.a.O., S.47.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.10 zu § 140; Karoli, R., a.a.O.

gang beeinflußt waren und zunächst nicht abschließend beurteilt werden konnten. Der Prüfer war also in der Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit dieser Ansätze beschränkt. Die in diesen Wertansätzen liegenden Risiken sollten durch folgenden Zusatz zum Bestätigungsvermerk bekanntgemacht werden: "Wertansätze können jedoch, soweit sie durch den Kriegsausgang beeinflußt sind, noch nicht endgültig beurteilt werden."¹⁾ Ein entsprechender Zusatz findet sich bei Gesellschaften mit ehemaligen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in der Ostzone, deren genaue Beurteilung zum Prüfungszeitpunkt unmöglich gewesen ist, z.B. in der Formulierung: "Die Enteignungsschäden und die möglichen Auswirkungen der Enteignung der Gesellschaft in der Ostzone können nicht abschließend beurteilt werden."²⁾ Zu den Ereignissen, die einen Zusatz erfordern können, gehören auch größere noch schwebende Prozesse, deren Ausgang ungewiß ist.³⁾

Als zulässiger Zusatz im Sinne eines Hinweises auf eine Prüfungsbeschränkung ist auch die Bemerkung "Die ausländischen Filialen der Gesellschaft sind nicht geprüft" anzusehen, wenn infolge unvermeidbarer Umstände die Prüfung dieser Filialen nicht vorgenommen werden konnte. Der Prüfer muß indessen auf Grund seiner Beurteilung der Rechnungslegung und der Feststellung, inwieweit die Gesellschaft im allgemeinen die gesetzlichen Vorschriften einhält, annehmen können, daß auch die Rechnungslegung inbezug auf die ausländischen Filialen ordnungsmäßig ist.⁴⁾

Auch die Prüfung von Beteiligungen kann den Abschlußprüfer vor die Frage der Notwendigkeit eines Zusatzes zu seinem Testat stellen. So wird ein Zusatz beispielsweise erforderlich sein, wenn die bei der Gesellschaft liegenden Unterlagen nicht ausgereicht haben, um den Prüfer die Beurteilung der Beteiligungsgesellschaften zu ermöglichen. Auch hier ist jedoch Bedingung, daß der Umstand, der eine ordnungsmäßige Prüfung der Beteiligungen verhindert hat, nicht von der Gesellschaft zu vertreten ist

1) Vgl. Anm. zum Gutachten Nr.16/1933 des Fachausschusses des IdW (in Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Beiheft 1 zu der Zeitschrift Die Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1948).

2) Bundesanzeiger 1956, Nr.7 S.12.

3) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.10 zu § 140: "Das Risiko eines schwebenden Rechtsstreites kann nicht endgültig beurteilt werden."

4) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O.

Derartige Prüfungsbeschränkungen werden namentlich bei der Prüfung ausländischer Beteiligungen des öfteren nicht zu umgehen sein.¹⁾ Liegt dagegen Prüfungsbehinderung durch den Vorstand vor, indem die nach dem Ermessen des Prüfers notwendige Einbeziehung einer Beteiligungsgesellschaft in die Prüfung nicht gestattet oder die Einsichtnahme in die bei der Gesellschaft vorhandenen Prüfungsunterlagen verweigert wird, so ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken. Denn der Vorstand ist hier seiner Pflicht zur Prüfungsbereitschaft und zur Aufklärungs- und Nachweiserteilung nicht nachgekommen.²⁾ Werden dagegen auch die Beteiligungsunternehmen vom Abschlußprüfer selbst geprüft, so halten wir folgenden Zusatz für überflüssig: "Die Beteiligungsgesellschaften werden von uns turnusmäßig geprüft."³⁾ Die Beurteilung der Beteiligungen wird erleichtert, wenn der Prüfer infolge eigener Prüfungen genaue Kenntnisse von den Beteiligungsgesellschaften besitzt. Es sollte jedoch im Bestätigungsvermerk nicht auf die vom Abschlußprüfer durchgeführten Prüfungen der Beteiligungsgesellschaften verwiesen werden. Im Bestätigungsvermerk sind keine Angaben zu machen, worauf der Prüfer sein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit einzelner Positionen des Jahresabschlusses aufgebaut hat.

Haftungsbegrenzende Zusätze sind nur dann gerechtfertigt, wenn der Prüfer

1) Vgl. Lohmann, M., Die Prüfung ausländischer Beteiligungen im Rahmen der Pflichtprüfung deutscher Aktiengesellschaften, in Die Wirtschaftsprüfung, 9.Jg.1956, S.145 ff. L. weist darauf hin, daß die Prüfung ausländischer Beteiligungen deutscher Aktiengesellschaften bislang in den Bestätigungsvermerken keinen Niederschlag gefunden hat und zieht aus der Feststellung, daß von der Möglichkeit der Einschränkung oder der Erteilung eines Zusatzes wenig Gebrauch gemacht wird, die Folgerung, daß die Frage der Prüfung der ausländischen Beteiligungen noch offen ist (S.146). Insbesondere bezweifelt L., ob sich die Abschlußprüfer bei der Prüfung von Muttergesellschaften, denen der uneingeschränkte Vermerk ohne Zusatz auf ihre Einzelabschlüsse erteilt wurde, jeweils beim Posten Beteiligungen durch die Vorlage bestätigter Jahresabschlüsse der Konzernglieder in dem erforderlichen Maße gesichert haben, soweit eine eigene Prüfung der Beteiligungsgesellschaften nicht vorgenommen werden konnte. Er empfiehlt für die Zukunft das gesetzliche bzw. berufsgrundsätzliche Verlangen nach dem Vorliegen von Prüfungsvermerken für sämtliche Tochtergesellschaften im Ausland, die in der Regel nicht vom gleichen Abschlußprüfer revidiert werden können (S.148).

2) Vgl. Gutachten Nr.11/1935 des Fachausschusses des IdW über die Prüfung von Konzernbeziehungen im Rahmen einer Pflichtprüfung gemäß §§ 262 ff. HGB (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.105 f.).

3) Bundesanzeiger 1956, Nr.3, S.6/7.

in der pflichtmäßigen Erfüllung seines Prüfungsauftrages behindert war. Hoeßlin empfiehlt dem Abschlußprüfer einen Zusatz, wenn er einen anderen Prüfer mit der Prüfung eines geschlossenen Teilgebietes, z.B. eines Zweigwerkes, beauftragt hat¹⁾; Karoli, wenn er seine Revision auf den Feststellungen eines anderen Prüfers aufbaut²⁾. Die Notwendigkeit dieser Zusätze kann nicht eingesehen werden. Die Heranziehung von anderen Prüfern sowie die Verwertung bereits vorliegender Prüfungsergebnisse sind in das pflichtmäßige Ermessen des Abschlußprüfers gestellt.³⁾ Er hat für alle bei der Prüfungsdurchführung getroffenen Maßnahmen voll einzustehen; die diesbezüglichen Vermerkszusätze können daher eine Haftungseinschränkung nicht bewirken.

Die Möglichkeit, den Bestätigungsvermerk mit haftungsbegrenzenden Zusätzen zu erteilen, gibt dem Prüfer nicht das Recht, von sich aus den Umfang seiner Prüfung zu beschränken und auf die nicht geprüften Gebiete im Bestätigungsvermerk durch einen Zusatz hinzuweisen, mit der Absicht, insoweit seine Haftung für Ordnungswidrigkeiten auszuschließen. Dies würde eine Verletzung der gesetzlichen Vorschriften sowie der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung bedeuten. In Umkehrung folgt hieraus, daß der Prüfer nicht durch Zusätze die Unterlassung von Teilprüfungen kenntlich machen muß, wenn er bei der Erledigung seines Prüfungsauftrages auf Grund seines pflichtmäßigen Ermessens glaubt, gewisse Gebiete aus der Prüfung herauslassen zu können. Ein trotzdem vorgenommener Zusatz verringert auch hier seine Haftung nicht; denn er bezeugt mit der Erteilung des Testates, daß er seine Prüfung pflichtmäßig vorgenommen hat, d.h. unter Wahrung und Verfolgung der für die Prüfungsdurchführung geltenden gesetzlichen Bestimmungen und Berufsgrundsätze.

Neben den Zusätzen, die einen Hinweis auf eine nicht zu umgehende

1) a.a.O., S.310 f. Er schlägt folgenden Wortlaut vor: "Nach dem abschließenden Ergebnis und Nachweise, ferner auf Grund der in Berlin für die dortigen Werke durch den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer lt. Bericht vom vorgenommenen Prüfung und Anerkennung, entsprechen die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften."

2) a.a.O., S.47.

3) Vgl. hierzu auch Gutachten Nr.6/1934 des Fachausschusses des IdW über die Heranziehung vorhandener (unabhängiger und abhängiger) Prüfungseinrichtungen des geprüften Unternehmens durch den Wirtschaftsprüfer (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.93).

Prüfungsbeschränkung enthalten, finden sich andere Zusätze, die der Klarstellung bestimmter Tatsachen dienen, jedoch ebenfalls keine Beanstandungen der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung enthalten. Diese Zusätze sind in der Regel nicht notwendig, aber oft zweckmäßig. Bei Holding-Gesellschaften ohne eigene Produktions- oder Handelsaufgaben fallen häufig keine Aufwendungen und Erträge an. Daher wird eine Gewinn- und Verlustrechnung nicht erstellt und nur die Jahresbilanz veröffentlicht. Für diesen Fall hat sich folgender zweckmäßiger Zusatz in der Praxis entwickelt: "Erträge und Aufwendungen sind nicht angefallen."¹⁾

Im Fall der Überschuldung nach § 83 Abs.2 wird der Bestätigungsvermerk oft mit folgender Bemerkung versehen: "Die Gesellschaft ist überschuldet".²⁾ Dieser Zusatz ist zweckmäßig, wenn der Vorstand schuldhaft zögert, seiner Verpflichtung nachzukommen, die Eröffnung des gerichtlichen Vergleichsverfahrens oder des Konkursverfahrens zu beantragen.³⁾ Das folgt aus der Stellung des Wirtschaftsprüfers als Überwachungsorgan für die Einhaltung der Schutzvorschriften zugunsten der Gläubiger und der Allgemeinheit. Dabei muß berücksichtigt werden, daß eine Überschuldung im konkursrechtlichen Sinne nicht unbedingt vorliegt, wenn der nach aktienrechtlichen Prinzipien aufgestellte Jahresabschluß eine solche ausweist, andererseits die Überschuldung gegeben sein kann, ohne daß sie im aktienrechtlichen Abschluß in Erscheinung tritt.⁴⁾ Dagegen werden bei vorliegender Unterbilanz im Sinne des § 83 Abs.1 keine Interessen der Gläubiger und der Allgemeinheit gefährdet, so daß in diesem Fall ein Zusatz nicht erforderlich ist.⁵⁾ Sowohl bei der Überschuldung als auch bei der Unterbilanz hat der Vorstand für die Aktionäre einen ausdrücklichen Hinweis in den Geschäftsbericht aufzunehmen.

1) Vgl. z.B. Bundesanzeiger 1956, Nr.120, S.19; Nr.214, S.6; Nr.223, S.10

2) Vgl. z.B. Bundesanzeiger 1956, Nr. 43, S.16; Nr.225, S.19.

3) Anderer Ansicht Karoli, R., a.a.O., S.169. - Der Jahresabschluß ist auch beim Vorliegen einer Überschuldung ordnungsmäßig, so daß sich daraus keine Einwendungen des Abschlußprüfers ergeben können, eine Einschränkung des Testates also nicht möglich ist.

4) Warneke, H., Zur Frage der Überschuldung im Sinne des § 83 Abs.2 S.2 AktG, in Der Wirtschaftsprüfer, 2.Jg.1949, S.35. Vgl.dort näheres über die konkursrechtliche Überschuldung.

5) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.10 zu § 140.

Mit dem Bestätigungsvermerk sollen aber nicht Erläuterungen zu einzelnen Positionen des Jahresabschlusses oder des Geschäftsberichtes, zu betriebsbedingten Abrechnungsverfahren oder Ausweisformen gegeben werden, soweit diese nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Berichterstattung anerkannt werden können. Die Erläuterung der Rechnungslegung ist Angelegenheit des Geschäftsberichtes.¹⁾

Ebenso sollen Erweiterungen des Bestätigungsvermerkes, die das Ergebnis von zusätzlichen, über den Rahmen der Abschlußprüfung hinausgehenden Prüfungen ausdrücken, z.B. daß die Geschäftsführung zweckmäßig ist, nicht vorgenommen werden. Der Bestätigungsvermerk bezieht sich ausschließlich auf die Pflichtprüfung.²⁾ Das gilt namentlich auch bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, die in der Form der Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien betrieben werden, für die Feststellung, daß im übrigen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben. Für diese Betriebe gelten für die Jahresabschlußprüfung und die Abgabe des Bestätigungsvermerkes nicht die Vorschriften der Durchführungsverordnung vom 30.3.1933 zur Notverordnung vom 6.10.1931 über die Pflichtprüfung der Betriebe der öffentlichen Hand, sondern die aktienrechtlichen Vorschriften.³⁾ Unabhängig von einer über die aktienrechtlichen Bestimmungen hinausgehenden Prüfung, die sich auftragsgemäß insbesondere auch auf die Überprüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne der Durchführungsverordnung vom 30.3.1933 erstrecken kann, ist für den nach § 140 AktG abzugebenden Prüfungsvermerk die Zusatzprüfung unberücksichtigt zu lassen.⁴⁾

Für die Frage, ob im Einzelfall ein Zusatz zum Bestätigungsvermerk gemacht werden soll, ist davon auszugehen, daß der Vermerk möglichst

1) In diesem Sinne halten wir folgenden Zusatz für nicht notwendig (Bundesanzeiger 1956, Nr.70, S.11/12): "Forderungen und Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die von der Betriebsführerin, der Deutschen Eisenbahngesellschaft mbH., Frankfurt am Main, abgewickelt werden, sind nicht gesondert, sondern entsprechend dem Abrechnungsverfahren nach dem Betriebsführungsvertrag als Saldo unter den Verbindlichkeiten aus dem laufenden Verrechnungsverkehr mit der DEG ausgewiesen."

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.10 zu § 140.

3) Vgl. § 2 Abs.2 Ziff.1 der DVO.

4) Vgl. Gutachten Nr.6/1936 des Fachausschusses des IdW über den Bestätigungsvermerk bei Aktiengesellschaften im Eigentum der öffentlichen Hand (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.111).

knapp gefaßt sein muß und vor allem nicht der Erläuterung der Rechnungslegung dient. Notwendig sind nur Zusätze, die auf von der Gesellschaft nicht zu vertretende Prüfungsbeschränkungen verweisen. Im übrigen erscheint die Beschränkung auf dem obligatorischen Inhalt des Testates nach § 140 angebracht, wenn nicht wesentliche Gründe der Zweckmäßigkeit - wie bei den oben angeführten Beispielen - für einen Zusatz zum Bestätigungsvermerk sprechen.

b) Abgabe des Bestätigungsvermerkes unter Vorbehalten.

Neben den Bestätigungsvermerken mit Zusätzen sind in der Praxis Testate anzutreffen, die mit einem ausdrücklichen Vorbehalt versehen sind. Bei diesen Vermerken sind vom Abschlußprüfer bei der Abgabe des Prüfungsurteiles bereits Beschlüsse berücksichtigt worden, die erst noch durch ein Organ der Gesellschaft zu fassen sind.

Die Abgabe des Bestätigungsvermerkes unter einem ausdrücklichen Vorbehalt findet sich vor allem nach der Prüfung von Bilanzen, in denen nach § 188 Abs.1 die Beschlußfassung der Hauptversammlung über eine vereinfachte Kapitalherabsetzung vorweggenommen wird und Grundkapital sowie Rücklagen bereits in der Höhe ausgewiesen werden, wie sie nach der Kapitalherabsetzung bestehen sollen.¹⁾ Die Erteilung des Vermerkes unter einem Vorbehalt ist in diesen Fällen nicht erforderlich.²⁾ Der Gesetzgeber hat durch § 188 Abs.1 die Möglichkeit geschaffen, die vereinfachte Kapitalherabsetzung schon in der letzten Bilanz vor der Beschlußfassung durch die Hauptversammlung durchzuführen. Damit ist die Sanierungsbilanz vorbehaltlos als mit den gesetzlichen Bestimmungen übereinstimmend anzusprechen, wenn sie die beabsichtigte Kapitalherabsetzung ordnungsmäßig ausweist. Der noch ausstehende Beschluß der Hauptversammlung ist ohne Auswirkungen auf die Ordnungsmäßigkeit der Sanierungsbilanz, sondern berührt nur deren Rechtswirksamkeit. Lehnt die Hauptversammlung, die in diesem Fall zugleich über den Jahresab-

1) Vgl. Bundesanzeiger 1956, Nr.12, S.15; Nr.166, S.14; Nr.128, S.13. Der Vorbehalt wird hierbei beispielsweise wie folgt mitgeteilt: "... entsprechen den gesetzlichen Vorschriften unter der Voraussetzung, daß die in diesem Jahresabschluß zum Ausdruck kommenden Sanierungsmaßnahmen durch die Hauptversammlung beschlossen werden".

2) Bestritten. Für den Vorbehalt mit der Begründung, daß es sich hier

schluß und die Kapitalherabsetzung zu beschliessen hat, die vorgeschlagene Sanierung ab, dann erlangt die Sanierungsbilanz keine Rechtsgültigkeit; der erteilte Bestätigungsvermerk wird dadurch gegenstandslos. An die Stelle der Sanierungsbilanz muß ein neuer Jahresabschluß treten, auf den ein neuer Bestätigungsvermerk zu erteilen ist.¹⁾

Adler-Düring-Schmaltz führen als weitere Beispiele für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes unter Vorbehalt an, wenn der Abschlußprüfer seine Revision auf einem vorangegangenen, noch nicht festgestellten Jahresabschluß aufbaut, und wenn im Jahresabschluß Dividendenausüttungen für vorangegangene Jahre unter den Passiven ausgewiesen werden, ohne daß die entsprechenden Ausschüttungsbeschlüsse von der Hauptversammlung gefaßt worden sind.²⁾ Die Aufnahme eines ausdrücklichen Vorbehaltes in dem Vermerk ist hier notwendig, da die Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung unter Vorwegnahme von noch ausstehenden Beschlüssen erfolgt und für diese Vorwegnahme - anders als bei der Sanierungsbilanz nach § 188 Abs.1 - die gesetzliche Grundlage fehlt. Die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit durch den Abschlußprüfer wird erst dann wirksam, wenn der Vorbehalt infolge der Nachholung der Beschlüsse entfällt.

5. Der Bestätigungsvermerk bei Anrufung der Spruchstelle.

Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Abschlußprüfer und dem Vorstand der Gesellschaft über die Auslegung der Vorschriften über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht entscheidet nach Anrufung durch den Abschlußprüfer oder den Vorstand eine Spruchstelle.³⁾ Voraus-

um eine Vorwegnahme eines Beschlusses der Hauptversammlung handelt: Das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.514; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.11 zu § 140; Karoli, R., a.a.O., S.48. Ablehend: Wanieck, O., a.a.O., S.300; v.Hoeßlin, H., a.a.O., S.309.

1) Vgl. Wanieck, O., a.a.O.

2) a.a.O., Anm.11 zu § 140. Die entsprechenden Formulierungen der Vorbehalte lauten: " ... unter der Voraussetzung, daß der Jahresabschluß zum ... in der von mir bestätigten Form festgestellt wird" und " ... unter der Voraussetzung, daß die im Abschluß berücksichtigte Dividendenausüttung von DM ... für das Geschäftsjahr 19.. von der Hauptversammlung beschlossen wird".

3) § 135 Abs.3. Das Verfahren der Spruchstelle ist in Artikel X der 1. DVO zum AktG vom 29.9.1937 geregelt.

setzung für das Tätigwerden der Spruchstelle sind Einwendungen des Abschlußprüfers gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, die so wesentlich sind, daß sie der Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes entgegenstehen.¹⁾ Es gehört zu den Grundsätzen der Berufsausübung, daß der Abschlußprüfer vor Anrufung der Spruchstelle versucht, die bestehenden Meinungsverschiedenheiten durch Besprechungen mit Vorstand und Aufsichtsrat zu beseitigen. Bisher ist noch kein Fall bekanntgeworden, in dem die Spruchstelle angerufen worden ist.²⁾

Die Spruchstelle befaßt sich lediglich mit der "Klarstellung des maßgeblichen Inhaltes einer Rechtsvorschrift über den Jahresabschluß oder den Geschäftsbericht"³⁾. In ihre Zuständigkeit fallen daher beispielsweise unterschiedliche Auffassungen über die Auslegung der Bewertungs- und Gliederungsvorschriften oder über die Frage, ob die Inanspruchnahme der Schutzklausel durch die Gesellschaft zulässig ist, nicht dagegen Meinungsverschiedenheiten über den Umfang der Pflichtprüfung oder über die vom Vorstand zu erteilenden Aufklärungen und Nachweise. Insbesondere hat die Spruchstelle nicht zu entscheiden, ob der Bestätigungsvermerk uneingeschränkt oder eingeschränkt zu erteilen ist, oder ob er verweigert werden muß.⁴⁾

§ 135 Abs.3 S.2 sieht eine Bindung an die Entscheidung der Spruchstelle für Gerichte und Verwaltungsbehörden vor, dagegen nicht für Abschlußprüfer und Vorstand. Immerhin ergeben sich aus der Entscheidung der Spruchstelle auch Folgen für den Abschlußprüfer. Teilt die Spruchstelle die Auffassung des Vorstandes, so kann die Gesellschaft auf Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes klagen, wenn keine anderen Einwendungen gegen die Rechnungslegung vorliegen, die zur Einschränkung oder Verweigerung des Testates berechtigen. Die Klage kann mit der unwiderruflichen Entscheidung der Spruchstelle

1) Vgl. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.18 zu § 135.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.76 zu § 135.

3) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.11 zu § 135.

4) Vgl. Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.7 zu § 135; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.77 zu § 135 und Anm.15 zu § 140.- Wegen Einzelheiten über die Auslegung von Vorschriften über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht durch die Spruchstelle vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.76 ff. zu § 135.

begründet werden.¹⁾ Stimmt die Spruchsstelle der Auffassung des Abschlußprüfers zu, so hat dieser den Bestätigungsvermerk uneingeschränkt zu erteilen, wenn der Vorstand durch Berichtigung der Rechnungslegung der Entscheidung der Spruchsstelle folgt, da hierdurch die Beanstandungen des Prüfers entfallen. Zu dieser Änderung der Rechnungslegung ist der Vorstand jedoch nicht verpflichtet; vielmehr kann er auf seiner Auffassung beharren. Der Abschlußprüfer hat dann seinen Vermerk wie beabsichtigt in eingeschränkter Form zu erteilen oder zu versagen.²⁾

Die Anrufung der Spruchsstelle wird regelmäßig vor Abgabe des Prüfungsurteiles zu erfolgen haben. Wird die Entscheidung vom Abschlußprüfer beantragt, so hat er mit der Erteilung oder Verweigerung des Vermerkes bis zum Vorliegen der Stellungnahme der Spruchsstelle zu warten, da seine Prüfungsfeststellungen vorher einer endgültigen Beurteilung entzogen sind. Diese Handhabung wird sich auch empfehlen, wenn der Vorstand die Spruchsstelle anruft, damit ein evtl. notwendig werdender Widerruf des Prüfungsurteiles vermieden wird.

6. Einschränkung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes
auf Grund von offensichtlich falschen Darstellungen im
Lagebericht.

Nach § 135 ist der Geschäftsbericht nur insoweit Gegenstand der Pflichtprüfung, als er den Jahresabschluß erläutert (Erläuterungsbericht). Danach unterliegt der Teil des Geschäftsberichtes, in dem der Vorstand nach § 128 Abs.1 den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft unter Einbeziehung von Vorgängen von besonderer Bedeutung, die sich nach dem Ende des Geschäftsjahres ereignet haben, darzulegen hat (Lagebericht), grundsätzlich nicht der Jahresabschlußprüfung. Der Abgrenzung

1) Vgl. Baumbach-Hueck: Aktiengesetz, 9.Aufl., a.a.O., Anm.4 B zu § 135; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.12 zu § 135.

2) Die Verletzung der Gesetzesvorschriften kann für den Fall, daß der Vorstand unter Mitwirkung des Aufsichtsrates den Jahresabschluß unter Nichtbeachtung der Entscheidung der Spruchsstelle feststellt, die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach § 202 bewirken. Stellt die Hauptversammlung den Jahresabschluß fest, so ist zumindest die Möglichkeit der Anfechtung des Feststellungsbeschlusses nach § 197 gegeben. Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.12 zu § 135; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.82 zu § 135.

des Prüfungsumfanges im § 135 folgend, hat sich der Abschlußprüfer im Bestätigungsvermerk prinzipiell nur über die Gesetzmäßigkeit des Erläuterungsberichtes zu äußern.

Indessen erlangt der Lagebericht auf Grund der Vorschrift des § 140 Abs.3 für die Pflichtprüfung und die Erteilung des Bestätigungsvermerkes Bedeutung. Nach dieser Bestimmung können die Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk auch dann einschränken oder verweigern, "wenn der Geschäftsbericht, soweit in ihm der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft dargelegt sind, offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft erweckt, die geeignet ist, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen".

Die Fassung des § 140 Abs.3 als Kannvorschrift ist im Zusammenhang mit der gesetzlichen Festlegung des Prüfungsumfanges zu sehen. Da der Gesetzgeber eine Überprüfung des Lageberichtes nach offensichtlich falschen Angaben nicht vorgeschrieben hat, kann er eine Berücksichtigung von derartigen Verstößen bei der Abgabe des Bestätigungsvermerkes nicht zwingend fordern.¹⁾

1) Im Sinne einer zwingenden Vorschrift legt der Hauptfachausschuß des IdW den § 140 Abs.3 aus (Stellungnahme Nr.1/1953, Der Bestätigungsvermerk in bezug auf die Berichtspflicht über "Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schlusse des Geschäftsjahres eingetreten sind", in Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.162 ff.). Der Fachausschuß ist der Ansicht, die Kannvorschrift könne nicht dahingehend ausgelegt werden, daß es dem Prüfer überlassen bleibt, ob er auf Grund offensichtlich falscher Darstellungen im Lagebericht den Bestätigungsvermerk überhaupt einschränken oder verweigern will. Vielmehr könne er sich in diesem Fall nach pflichtmäßigem Ermessen für die Einschränkung o d e r für die Verweigerung entscheiden. "Die Kannvorschrift bedeutet nicht, daß es in die Willkür des Abschlußprüfers gestellt wäre, die Vorschriften anzuwenden, sie stellt es vielmehr in das pflichtmäßige Ermessen des Prüfers, ob er den Bestätigungsvermerk einschränkt oder versagt. Nach der Berufsauffassung ist er bei groben Verstößen verpflichtet, den Bestätigungsvermerk zu versagen, bei anderen kann eine Einschränkung in Frage kommen. Die Kannvorschrift verlangt also vom Prüfer, daß er den Lagebericht zur Kenntnis nimmt und damit in seine Prüfung einbezieht" (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.163 f.). Dieser Auslegung des § 140 Abs.3 als zwingende Vorschrift für den Prüfer steht der gesetzliche Wortlaut entgegen. Der Gesetzgeber hat mit der gewählten Formulierung ausgedrückt, daß es im Ermessen des Abschlußprüfers liegt, den Bestätigungsvermerk bei unrichtigen und unwahren Darlegungen im Lagebericht - anstatt uneingeschränkt zu erteilen - einzuschränken oder zu verweigern. Bei der Gegenüberstellung mit § 140 Abs.2 ist der fakultative Charakter des § 140 Abs.3 klar zu erkennen. Liegen Einwendungen gegen

Die gesetzliche Regelung, die einerseits den Lagebericht nicht in die Pflichtprüfung einbezieht, andererseits zuläßt, daß sich Beanstandungen des Abschlußprüfers gegen den Lagebericht im Bestätigungsvermerk auswirken, ist unbefriedigend. Sie führt nämlich dazu, daß es im Ermessen des Abschlußprüfers liegt,

- a) den Lagebericht auf offensichtlich falsche Angaben zu überprüfen, und
- b) - falls er diese Prüfung vorgenommen hat - aus unrichtigen Darstellungen Folgerungen für die Abgabe des Bestätigungsvermerkes zu ziehen.

Die gesetzlichen Bestimmungen würden also - wörtlich ausgelegt - die Grundlage für eine willkürliche Ausdehnung des Prüfungsumfanges und eine fakultative Einbeziehung des Lageberichtes in den Bestätigungsvermerk abgeben. Das kann jedoch nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen sein. Die Frage der Prüfung des Lageberichtes und der Einschränkung oder Verweigerung des Testates auf Grund von Einwendungen gegen den Lagebericht läßt sich daher nur aus der Erforschung der dem § 140 Abs. 3 zugrundeliegenden Absicht des Gesetzgebers beantworten.

Mit dem Lagebericht wird dem Vorstand die Möglichkeit gegeben, seine persönliche Ansicht über den Geschäftsverlauf, die Lage der Gesellschaft und die für die Zukunft zu erwartende weitere Entwicklung darzulegen. Der persönliche Charakter der Ausführungen des Vorstandes wird durch die Ausklammerung des Lageberichtes aus der Pflichtprüfung anerkannt. Die der Unternehmensleitung zugebilligte Freiheit, die Gesellschaftsverhältnisse nach eigener Ansicht zu beurteilen, darf jedoch nicht dazu benutzt werden, durch falsche Darstellungen ein mit der tatsächlichen Situation nicht übereinstimmendes Bild von der Lage der Gesellschaft vorzutäuschen. Insbesondere darf der durch den Jahresabschluß vermittelte Eindruck nicht verfälscht werden.

Derartige Verschleierungen und Verfälschungen zu verhindern, ohne im

die Gesetzmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses oder des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert, vor, so haben die Prüfer den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Enthält der Lagebericht offensichtlich falsche Angaben, so können die Abschlußprüfer die Bestätigung versagen oder einschränken.

übrigen die freie, unabhängige Beurteilung des Geschäftsverlaufes und der Lage der Gesellschaft durch den Vorstand einzuschränken, kann als Absicht des Gesetzgebers, die er mit der Einfügung des § 140 Abs.3 verfolgt hat, angesprochen werden.¹⁾ Ungeachtet des reformbedürftigen Gesetzeswortlautes wird sich der Abschlußprüfer bei der pflichtmäßigen Erfüllung seines Prüfungsauftrages an diesen Willen des Gesetzgebers zu halten haben. Das bedeutet, daß er den Lagebericht auf offensichtlich falsche Darstellungen zu überprüfen und das Ergebnis dieser Prüfung bei der Abgabe seines Prüfungsurteiles zu berücksichtigen hat.²⁾

Es genügt, wenn der Abschlußprüfer den Lagebericht einer Durchsicht auf offensichtlich falsche Angaben unterzieht. Dabei hat er die vom Vorstand gemachten Ausführungen mit den Kenntnissen zu vergleichen, die er infolge der Prüfungsdurchführung von der Gesellschaft und auf Grund seiner allgemeinen beruflichen Erfahrungen besitzt.

Für die Einschränkung oder Verweigerung des Testates nach § 140 Abs.3 ist Voraussetzung, daß die offensichtlich falschen Darstellungen im Lagebericht geeignet sein müssen, "das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen". Auch diese Bestimmung wird man nicht zu eng, d.h. unter alleiniger Abstellung auf das vom Jahresabschluß vermittelte Bild, auslegen dürfen. Der aktienrechtliche Jahresabschluß gewährt nur einen sehr begrenzten Einblick in die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft. Der Abschlußprüfer wird beispielsweise auch eine den Tatsachen widersprechende Berichterstattung des Vorstandes über die produktions- oder umsatzmäßige Entwicklung des Unternehmens zum Anlaß nehmen müssen, den Bestätigungsvermerk einzuschränken, obwohl die Produktions- und Umsatzverhältnisse im Jahresabschluß nicht offenzulegen sind. Daneben schlagen sich Vorgänge von besonderer Bedeutung, die sich nach dem Ende des Geschäftsjahres ereignet haben, und die zur Berichterstattungspflicht

1) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.9 zu § 140.

2) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.27 zu § 140; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.5 zu § 140. Daß der Fachausschuß des IdW die Prüfungspflicht des Lageberichtes und zwingende Anwendung des § 140 Abs.3 bejaht - allerdings mit abzulehnender Begründung -, wurde bereits oben ausgeführt. Es wird auf die Stellungnahme Nr.1/1953 (Fachgutachten-sammlung, a.a.O., S.162 ff.) verwiesen, die den folgenden Ausführungen zugrunde liegt.

des Vorstandes gehören, überhaupt nicht im Jahresabschluß nieder. Gerade diese Ereignisse können jedoch für eine gegenwartsnahe Beurteilung der Gesellschaftslage außerordentlich wichtig sein. Der Abschlußprüfer wird daher auch die Ordnungsmäßigkeit der Berichterstattung über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Ende des Geschäftsjahres eingetreten sind, bei der Erteilung des Bestätigungsvermerkes berücksichtigen müssen.

§ 140 Abs.3 kann also nur so verstanden werden, daß die Voraussetzung für eine Einschränkung oder Verweigerung des Testates gegeben ist, wenn der Lagebericht offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft enthält, die einen falschen Eindruck von der Lage der Gesellschaft hervorrufen kann. Dabei sind für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes nur die Angaben zu tatsächlichen Vorfällen oder Verhältnissen bedeutsam, wie etwa die Berichterstattung über Verträge, Prozesse, Betriebserweiterungen, Filialgründungen, Produktionsänderungen, Umsatzentwicklung, Exportverhältnisse, Belegschaftsentwicklung, Angaben über Verluste bei geschäftlichen Maßnahmen, über Rentabilität, Liquidität usw. Dagegen scheiden die Bemerkungen des Vorstandes zur voraussichtlichen zukünftigen Entwicklung als rein persönliches Urteil des Vorstandes bei der Beurteilung des Lageberichtes aus.¹⁾

Der Begriff der "falschen Darstellung" beinhaltet nicht nur unrichtige Angaben, sondern auch das Verschweigen von berichtspflichtigen Vorgängen und Verhältnissen. Denn auch die Unterlassung von wichtigen Angaben kann zu einer falschen Beurteilung der Lage der Gesellschaft führen. Auch die Inanspruchnahme der Schutzklausel des § 128 Abs.3 durch den Vorstand, die eine Einschränkung der Berichterstattung dann erlaubt, wenn "überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens oder der gemeine Nutzen von Volk und Staat es fordern", darf nicht den Anlaß zu Fehlschlüssen über die Lage der Gesellschaft geben. Die schutzwürdigen Interessen der Aktionäre und Gläubiger dürfen bei der Anwendung der Schutzklausel nicht außer acht

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.27 zu § 140; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.5 zu § 140.

gelassen werden.¹⁾

Liegen die Voraussetzungen des § 140 Abs.3 vor, so wird in der Regel die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes genügen. Nur bei besonders schwerwiegenden Verfälschungen und Verschleierungen der Lage der Gesellschaft kann eine Verweigerung des Vermerkes infrage kommen.²⁾

7. Änderungen des Jahresabschlusses nach Erteilung des Bestätigungsvermerkes.

Der Jahresabschluß ist gemäß § 135 Abs.1 zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsrat zur Billigung vorgelegt wird. Die Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes bezieht sich daher grundsätzlich auf den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß. Dieser braucht aber nicht mit dem später festgestellten und veröffentlichten Jahresabschluß identisch zu sein. Nicht selten wird in der Praxis der dem Abschlußprüfer vom Vorstand vorgelegte Jahresabschluß nach erfolgter Prüfung und Bestätigung geändert.

Das kann durch den Vorstand selbst erfolgen. Auch nachdem der Prüfungsbericht und das Prüfungsurteil abgegeben sind, bleibt es dem Vorstand überlassen, die vom Abschlußprüfer erhobenen Einwendungen, die diesen zur Einschränkung oder Verweigerung des Vermerkes veranlaßt haben, durch Änderung des Jahresabschlusses auszuräumen. Außerdem können Wünsche und Vorschläge, die der Aufsichtsrat auf Grund seiner Beratung über den Jahresabschluß an den Vorstand heranträgt, zu einer Berichtigung des Jahresabschlusses führen. Schließlich kann der Jahresabschluß auch durch die Hauptversammlung geändert werden. Diese Möglichkeit ergibt sich, wenn sich Vorstand und Aufsichtsrat gemäß § 125 Abs.3 für die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung entscheiden oder der Hauptversammlung das gesetzliche Feststellungsrecht zusteht (§§ 125 Abs.4, 188, 189, 211 Abs.2 u.228).

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.12 zu § 128.

2) Wegen Reformvorschlägen zu § 140 Abs.3 vgl. S.113 ff.

Die Änderung des geprüften und bestätigten Jahresabschlusses macht den erteilten Bestätigungsvermerk gegenstandslos, ohne daß es eines ausdrücklichen Widerrufs durch den Abschlußprüfer bedarf. Wird der auf den geprüften Jahresabschluß erteilte Vermerk für den geänderten Jahresabschluß verwendet, so ist der Tatbestand der unwahren Darstellung gemäß § 296 Abs.1 Ziff.1 erfüllt. Die beteiligten Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates machen sich dadurch strafbar.¹⁾ Der Vorstand hat nicht das Recht, zu entscheiden, ob die vorgenommenen Änderungen so unwesentlich sind, daß der vom Abschlußprüfer abgegebene Bestätigungsvermerk auch den berichtigten Jahresabschluß deckt. Auch wenn der Jahresabschluß nur geändert wird, um die Einwendungen des Prüfers zu beseitigen, die zur Einschränkung oder Verweigerung des Testates geführt haben, kann lediglich der Abschlußprüfer darüber befinden, ob die vorgenommenen Änderungen seine Beanstandungen aufheben und der Bestätigungsvermerk nunmehr uneingeschränkt erteilt werden kann.²⁾

Das Erfordernis einer erneuten Prüfung und Bestätigung des geänderten Jahresabschlusses wird von den Aktienrechtskommentatoren indessen übereinstimmend nur für den Fall anerkannt, daß der Vorstand die Änderung des Jahresabschlusses vornimmt. Ändert die Hauptversammlung, so bestehe keine Verpflichtung, den geänderten Jahresabschluß prüfen und bestätigen zu lassen. Die in § 135 Abs.1 ausgesprochene Prüfungspflicht gelte nur für den vom Vorstand aufgestellten, nicht auch für den von der Hauptversammlung festgestellten Jahresabschluß. Der nach § 144 Abs.1 mit der Veröffentlichung des Jahresabschlusses vorgeschriebenen Bekanntmachung des Bestätigungsvermerkes könne bei der Änderung durch die Hauptversammlung nachgekommen werden, indem bei der Bekanntgabe des Jahresabschlusses darauf hingewiesen wird, daß der Entwurf des Jahresabschlusses, wie ihn der Vorstand aufgestellt hat, vom Abschlußprüfer geprüft sei und den Bestätigungsvermerk erhalten habe, aber von der Hauptversammlung geändert sei.³⁾

Diese Auffassung der Aktienrechtskommentatoren kann nicht unwider-

1) Allg. Auffassung in der Literatur; vgl. z.B. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.10 zu § 140; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.8 zu § 140; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.20 zu § 140.

2) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.12 zu § 140.

3) Vgl. z.B. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.21 zu § 140; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.8 zu § 140; Ritter, C., a.a.O., Anm.2 e zu § 140; Teichmann-Koehler, a.a.O., Anm.6 zu § 125.

sprochen bleiben. K.-H. Forster und H.-P. Müller haben die entgegenstehenden Bedenken zum Ausdruck gebracht.¹⁾ Ihre Einwendungen, denen in allen Punkten zugestimmt werden kann, werden nachfolgend zusammengefaßt wiedergegeben:

1. Die Abschlußprüfung liegt im Interesse der Gläubiger und der Allgemeinheit. Ändert die Hauptversammlung den Jahresabschluß, ohne daß eine erneute Prüfung und Bestätigung durch den Abschlußprüfer erforderlich wäre, so würde den Gläubigern und der Öffentlichkeit die Gewißheit fehlen, daß der veröffentlichte Jahresabschluß mit den gesetzlichen Vorschriften übereinstimmt. Es kommt bei der Abschlußprüfung nicht darauf an, daß der vom Vorstand aufgestellte und dem Aufsichtsrat zur Billigung vorgelegte Entwurf des Jahresabschlusses geprüft und mit dem Bestätigungsvermerk versehen ist. Vielmehr richtet sich die Abschlußprüfung auf die Fassung des Jahresabschlusses, der dem später festgestellten und veröffentlichten Jahresabschluß entspricht.
2. Die in § 135 Abs.1 enthaltene Vorschrift ist nur insoweit zwingendes Recht, als zum Ausdruck gebracht wird, daß jeder Jahresabschluß der Prüfung durch einen Abschlußprüfer unterliegt und ein ungeprüfter Jahresabschluß nicht festgestellt werden kann, andernfalls er nichtig ist. Die weitere Bestimmung, daß der Jahresabschluß zu prüfen sei, bevor er dem Aufsichtsrat vorgelegt wird, soll keineswegs die Prüfung auf diesen Zeitpunkt beschränken, sondern nur gewährleisten, daß der Aufsichtsrat bei der Frage der Billigung des Jahresabschlusses das Ergebnis der Abschlußprüfung kennt.
3. Unter den in § 195 aufgezählten Nichtigkeitsgründen für Hauptversammlungsbeschlüsse ist ausdrücklich auf § 135 Abs.1 verwiesen. Danach ist der Feststellungsbeschluß der Hauptversammlung, der einen ungeprüften Jahresabschluß zum Gegenstand hat, nichtig.
4. Die Veröffentlichungsvorschriften für den Jahresabschluß enthalten in § 144 den Hinweis, daß der Jahresabschluß mit dem vollen Wortlaut des vom Abschlußprüfer erteilten Bestätigungsvermerkes bekanntzumachen ist. Wird für den von der Hauptversammlung geänderten Jahresabschluß keine neue Bestätigung eingeholt, kann dem nicht entsprochen werden. Der von den Kommentatoren gemachte Vorschlag, bei der Veröffentlichung des Jahresabschlusses darauf zu verweisen, daß der Jahresabschluß geprüft und bestätigt sei, aber von der Hauptversammlung abgeändert worden sei, ist ohne gesetzliche Grundlage.

1) Zur Frage der aktienrechtlichen Pflichtprüfung eines vor der Feststellung geänderten Jahresabschlusses, in Die Wirtschaftsprüfung, 9.Jg.1956, S.273 ff.

5. Gegen die Auffassung der Kommentatoren sprechen auch rechtspolitische Gesichtspunkte. Die Hauptversammlung würde die Möglichkeit erhalten, einen nicht ordnungsmäßigen Jahresabschluß festzustellen, ohne daß dies nach außen in Erscheinung tritt.

Änderungen des geprüften Jahresabschlusses bedingen aus diesen Gründen eine erneute Prüfung und Stellungnahme des Abschlußprüfers hinsichtlich der Abgabe des Bestätigungsvermerkes, gleichgültig, ob die Änderungen des Jahresabschlusses durch den Vorstand oder die Hauptversammlung vorgenommen werden. Der geänderte Jahresabschluß ist in jedem Fall als neuer Jahresabschluß anzusehen, der ebenso wie der ursprünglich vom Vorstand aufgestellte der Prüfungspflicht unterliegt. Ohne diese nachträgliche Prüfung kann der Jahresabschluß nicht wirksam festgestellt werden.¹⁾

8. Der Widerruf des Bestätigungsvermerkes.

Nach der Prüfung und Erteilung des Bestätigungsvermerkes kann es sich ergeben, daß der Prüfer bisher unbekannte Tatsachen und Umstände erfährt, die ihn bei rechtzeitiger Kenntnis zu einer anderen Beurteilung

1) Zu der Frage, ob der Aufsichtsrat erneut zur Billigung des Jahresabschlusses zusammentreten muß, wenn der Vorstand den Jahresabschluß im Einverständnis oder auf Empfehlung des Aufsichtsrates ändert, schreiben Gadow-Heinichen (a.a.O., Anm. 8 zu § 140), die Billigung des Aufsichtsrates könne mit der Maßgabe ausgesprochen werden, daß auch der abgeänderte Jahresabschluß den Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers erhalten wird. "Das Erfordernis des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes ist eine hinreichende Kautel und läßt das Verfahren unbedenklich erscheinen. Der erneute Zusammentritt wäre reiner Formalismus. Dem Zweck des Gesetzes, daß der Aufsichtsrat bei der Billigung der Bilanz die Stellungnahme des Abschlußprüfers kennen muß, ist durch das Erfordernis des Bestätigungsvermerkes Genüge getan." Bei Änderungen des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung wird man sinngemäß verfahren können, d.h. die Hauptversammlung beschließt die Feststellung des geänderten Jahresabschlusses mit der Maßgabe, daß dieser den uneingeschränkten Vermerk erhalten wird. Eine nochmalige Einberufung der Hauptversammlung kann auf diese Weise vermieden werden. In beiden Fällen wird der Beschluß erst nach erfolgter Prüfung und Bestätigung des geänderten Jahresabschlusses wirksam.

der Rechnungslegung veranlaßt hätten. Dieser nachträglichen Feststellung der Unrichtigkeit des erteilten Bestätigungsvermerkes kann zugrunde liegen, daß der Abschlußprüfer

- a) über wesentliche Bestandteile und Positionen der Rechnungslegung getäuscht worden ist,
- b) einzelne Tatbestände und Vorgänge falsch beurteilt oder infolge Unkenntnis nicht berücksichtigt hat, ohne daß ein Prüfungsversehen oder Täuschung durch den Vorstand vorliegt, oder
- c) die Prüfung der Rechnungslegung mangelhaft vorgenommen hat.

Haben die Voraussetzungen, auf Grund deren der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk erteilt hat, in Wirklichkeit nicht vorgelegen, so hat die Gesellschaft das Testat zu Unrecht erhalten. Der Prüfer ist verpflichtet, die Erteilung des Bestätigungsvermerkes zu widerrufen und ein neues Prüfungsurteil abzugeben. Man wird hierbei jedoch der Auffassung zustimmen können, daß "die Notwendigkeit einer Einschränkung mit Rücksicht auf den der Gesellschaft durch den Widerruf entstehenden Schaden im allgemeinen zum Widerruf nicht ausreichen wird"¹⁾.

Diese Verpflichtung des Abschlußprüfers, bei Feststellung der Unrichtigkeit des Vermerkes seine Bestätigung zu widerrufen, wird im Schrifttum zum Teil nur eingeschränkt bejaht. Namentlich Adler-Düring-Schmaltz, die sich mit der anstehenden Frage ausführlicher beschäftigt haben, vertreten den Standpunkt, daß der Widerruf lediglich dann erfolgen darf, wenn der Prüfer getäuscht, also vorsätzlich über Tatbestände und Vorgänge falsch oder nicht unterrichtet worden ist.²⁾ Bei Irrtum über die

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.17 zu § 140.

2) A.a.O. Sie führen hierzu u.a. aus: "Es muß eine Täuschung des Abschlußprüfers vorliegen durch falsche Aufklärungen und Nachweise (§ 138 Abs.2), Vorenthaltung wichtiger Verträge (z.B. Bürgschaftsverpflichtungen, Verpfändungen), Vorlegung fingierter Verträge, Fälschung der Handelsbücher usw. ... Anders liegt der Fall, wenn der Abschlußprüfer nachträglich einen Umstand feststellt, der ihn veranlaßt hätte, den Bestätigungsvermerk nicht zu erteilen, der ihm jedoch bei sorgfältiger Prüfung (§ 141) nicht hätte entgehen dürfen (z.B. der Abschlußprüfer stellt nachträglich eine Überbewertung fest). Ebenso, wenn Abschlußprüfer und Vorstand, ohne daß ein Prüfungsversehen vorliegt, für den Jahresabschluß wichtige Tatsachen nicht gekannt oder falsche Tatsachen zugrunde gelegt haben (z.B. ein Pfandrecht ist nichtig)." Ähnlich

Voraussetzungen der Erteilung des Bestätigungsvermerkes sei ein Widerruf mit Wirkung nach außen nicht möglich. In diesen Fällen, wie sie oben unter b) und c) angeführt wurden, könne der Abschlußprüfer nur Widerspruch gegen die Verwendung des erteilten Testates erheben, um damit seine Haftung für den weiter entstehenden Schaden auszuschließen.

Dieser unterschiedlichen Beurteilung von Täuschung und Irrtum des Abschlußprüfers kann nicht zugestimmt werden. Die Empfehlung, lediglich der Verwendung des abgegebenen Vermerkes zu widersprechen, wenn sich der Prüfer - verschuldet oder unverschuldet - geirrt hat, wirft die Frage auf, wie denn die Gesellschaft ihrer auf § 144 Abs.1 S.1 beruhenden Verpflichtung, das Prüfungsurteil in allen Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses wiederzugeben, nachkommen soll. Denn mit dem Widerspruch gegen die Verwendung des erteilten Bestätigungsvermerkes ist eine Korrektur des Prüfungsurteiles nicht verbunden. Die Verwendungsfähigkeit des Prüfungsurteiles ist aber auf Grund der Veröffentlichungsvorschriften für den Jahresabschluß notwendige Voraussetzung für das Vorliegen eines ordnungsmäßigen Prüfungsurteiles nach § 140. Insofern kann die haftungsbegrenzende Wirkung des Widerspruches die Adler-Düring-Schmaltz diesem beimessen, nicht eintreten, wenn die Gesellschaft Veröffentlichungen mit dem ursprünglichen Bestätigungsvermerk vornimmt, weil der Prüfer seine Pflicht, ein ordnungsmäßiges Prüfungsurteil abzugeben, verletzt hat.

Sowohl bei Täuschung als auch Irrtum des Abschlußprüfers hat die Gesellschaft einen Bestätigungsvermerk erhalten, der ihr nicht zusteht. Es ist daher nicht einzusehen, warum der Prüfer den Bestätigungsvermerk nicht in beiden Fällen widerrufen und an seine Stelle ein neues Prüfungsurteil setzen können sollte. Aus den angeführten Wirkungen des "Widerspruches" gegen die Verwendung des Bestätigungsvermerkes folgt, daß der Prüfer nur auf diese Weise eine Haftbarmachung wirksam ausschließen oder - im Falle der Erteilung des Testates nach mangelhafter Prüfung - diese auf den bisher entstandenen Schaden begrenzen kann.

Rechtliche Folgen gehen vom Widerruf unmittelbar ebensowenig aus wie

Karoli, R., a.a.O., S.48. Für die umfassendere Ansicht, wie sie oben vertreten wird, vgl. z.B. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.10 zu § 140; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.I zu § 140; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.13 zu § 140.

von der Einschränkung oder Verweigerung des Testates.¹⁾ Geht man davon aus, daß der Widerruf nur gerechtfertigt ist, wenn an die Stelle des erteilten Testates die Vermerksverweigerung treten muß, dann ist der festgestellte Jahresabschluß von vornherein nichtig gewesen. Denn der Bestätigungsvermerk darf grundsätzlich nur dann verweigert werden, wenn Gesetzesverletzungen vorliegen, die die Nichtigkeit des Jahresabschlusses bzw. des Feststellungsbeschlusses der Hauptversammlung gemäß §§ 202 Abs.1 Ziff.2 u. 195 Ziff.3 bewirken. Vorstand und Aufsichtsrat sind daher verpflichtet, die auf Grund der Nichtigkeit des Jahresabschlusses bzw. des Feststellungsbeschlusses erforderlich werdenden Maßnahmen zu treffen, die sich im einzelnen nach der bisherigen Verwendung des Jahresabschlusses und den auf seiner Grundlage bereits gefaßten Beschlüsse bestimmen.

Der Widerruf des erteilten Bestätigungsvermerkes, verbunden mit der Abgabe des neuen Prüfungsurteiles, wird zweckmäßigerweise in Form eines Nachtragsberichtes an den Aufsichtsrat erfolgen.²⁾ Ist der Bestätigungsvermerk bereits veröffentlicht, so hat der Abschlußprüfer den Vorstand aufzufordern, den Widerruf und das neue Prüfungsurteil in den Gesellschaftsblättern bekanntzugeben, um eine Haftbarmachung durch Dritte nach § 826 BGB auszuschließen.³⁾

1) Vgl. S. 85 f.

2) Karoli, R., a.a.O., S.48.

3) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.17 zu § 140 nehmen auch diesbezüglich einen anderen Standpunkt ein. Sie führen unter Verweis auf Gutachten Nr.1/1953 des Fachausschusses des IdW (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.137) aus, daß "der Abschlußprüfer berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, die Richtigstellung bei den gesetzlich vorgeschriebenen Veröffentlichungen (§ 143 Abs.2) zu verlangen", wenn der Bestätigungsvermerk bereits bekanntgemacht worden ist. Das herangezogene Gutachten kann jedoch hier keine Anwendung finden. Es beschäftigt sich nur mit der Frage, inwieweit der Abschlußprüfer verpflichtet ist, die Beachtung der Bestimmungen des § 144 bei der Veröffentlichung des von ihm geprüften Jahresabschlusses zu überwachen. Im Gutachten wird dabei von der Voraussetzung ausgegangen, daß der Abschlußprüfer einen ordnungsmäßigen Bestätigungsvermerk erteilt hat. Insoweit besteht zu dem oben angeführten Tatbestand, daß der erteilte Bestätigungsvermerk hinfällig ist, ein wesentlicher Unterschied. Die Verpflichtung, vom Vorstand die Bekanntgabe des Widerrufs und des neuen Prüfungsurteiles zu verlangen, falls das ursprüngliche Testat schon veröffentlicht war, ergibt sich aus der Haftung des Prüfers gegenüber Dritten (vgl.S. 98 ff.). Nicht dagegen ist der Prüfer verpflichtet, zu überprüfen, ob sein Widerruf von der Gesellschaft ordnungsmäßig veröffentlicht wird. Nur in dieser Beziehung wird man Gutachten Nr.1/1953 auch hier anwenden können.

V. Formulierung des Bestätigungsvermerkes.

1. Die Fassung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes.

Hinsichtlich des Wortlautes des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes beschränkt sich die gesetzliche Regelung auf die Angabe der an seinen Inhalt zu stellenden Mindestanforderungen. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, was der Vermerk ergeben muß, nicht wie er zu lauten hat. Damit herrscht begrenzte Gestaltungsfreiheit: es genügt jede Fassung, soweit sie die materiellen Bestandteile nach § 140 Abs.1 enthält.¹⁾ Das hat in der ersten Zeit der Pflichtprüfung zu einer gewissen Willkür bei der Vermerksfassung geführt. Vom Standpunkt der gesetzlichen Bestimmungen läßt sich dagegen nichts einwenden, solange der obligatorische Inhalt des Vermerkes in der Formulierung berücksichtigt ist. Es sind jedoch wesentliche Gründe der Zweckmäßigkeit, die gegen die willkürliche Fassung und für die formelhafte Prägung des Bestätigungsvermerkes sprechen. "Formelhafte Prägung ist Grundvoraussetzung für die Verkehrsfähigkeit des Bestätigungsvermerkes und zugleich unentbehrliche Maßnahme, um die Einheitlichkeit der Berufsausübung nach außen sichtbar zu machen."²⁾

Bereits kurz nach Einführung der Pflichtprüfung sind daher Bestrebungen aufgetreten, eine Formulierung für den Bestätigungsvermerk zu finden, die von allen Abschlußprüfern einheitlich anzuwenden sein sollte. So wurde beispielsweise folgender Vorschlag gemacht: "Wir haben die Buchhaltung, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und den Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft über das Geschäftsjahr 19.. auf Grund der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise geprüft. Nach unserem pflichtmäßigen Ermessen entsprechen sie den gesetzlichen Vorschriften."³⁾ Zu dieser

1) Vgl. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.4 zu § 140; Godin-Wilhelmi, a.a.O. Anm.II, 3 zu § 140.- Der der Aktienrechtsnovelle zugrunde liegende "Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien" (a.a.O.) hatte im § 123 noch folgende verbindliche Fassung des Bestätigungsvermerkes vorgesehen: "Der Jahresabschluß der Gesellschaft, die zugrundeliegende Buchführung und der Geschäftsbericht des Vorstandes entsprechen den gesetzlichen Vorschriften". Sie ist in den mit der Aktienrechtsnovelle eingefügten § 262 f HGB (= § 140 AktG) nicht übernommen worden.

2) David, W.; Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine heutige Problematik in Der Wirtschaftsprüfer, 1.Jg.1948, S.66.

3) Berg, K.; Der Prüfungsvermerk des Bilanzprüfers, in Der Wirtschaftsprüfer, 1.Jg.1932, S.270.

Fassung kann gesagt werden, daß die Nennung der Firma und des Geschäftsjahres eine unnötige Belastung des Bestätigungsvermerkes darstellt, da der Vermerk bei der Publikation stets unter dem Jahresabschluß steht, an dessen Kopf der Name der Firma und der Bilanzstichtag erscheinen.

Im Jahre 1933 hat der Fachausschuß des Institutes der Wirtschaftsprüfer die Frage der Formulierung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes geprüft und als Resultat den Wirtschaftsprüfern folgende Fassung zur einheitlichen Anwendung empfohlen:

"Nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften."¹⁾

Diese knappe Formulierung des Ergebnisses der Pflichtprüfung enthält alles, was der uneingeschränkte Vermerk gemäß § 140 Abs.1 ergeben muß. Sie hat sich in der Praxis weitgehend durchgesetzt. Neben der Normalfassung gibt es einige leicht differierende Formen. Bei Kommanditgesellschaften auf Aktien tritt an die Stelle des Vorstandes die Erwähnung des oder der persönlich haftenden Gesellschafter ("... sowie der von dem (den) persönlich haftenden Gesellschafter(n) erteilten Aufklärungen ..."). Betrifft die Prüfung eine Aktiengesellschaft in Abwicklung auf Grund gerichtlicher Anordnung gemäß § 211 Abs.3 S.2, so ist auf die von den Liquidatoren erteilten Aufklärungen und Nachweise Bezug zu nehmen. Bei der Revision der Rechnungslegung für ein Rumpfgeschäftsjahr ist statt vom Jahresabschluß vom "Abschluß für die Zeit vom bis" zu sprechen.²⁾

Die vom Fachausschuß des Institutes der Wirtschaftsprüfer vorgeschla-

1) Gutachten Nr.16/1933 des Fachausschusses des IdW über die Fassung des Bestätigungsvermerkes (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.78 f.). Der ursprünglich vorgeschlagene Wortlaut bezog entsprechend der Regelung in § 262 f HGB den gesamten Geschäftsbericht in die Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit ein. Nach dem Inkrafttreten des Aktiengesetzes wurde diese Fassung in die oben angegebene geändert.

2) Die Wirtschaftsprüfung, 3.Jg.1950, S.234. Wegen der besonderen Fassung des Bestätigungsvermerkes, der nach der Prüfung der DM-Eröffnungsbilanz zu erteilen war, vgl. Das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.524 ff.

gene Formulierung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes kann heute als der allgemein übliche Wortlaut betrachtet werden, wenn die Prüfung der Rechnungslegung zu keinen Beanstandungen geführt hat. Die in der Praxis nicht selten anzutreffenden abweichenden Vermerke lehnen sich in aller Regel an diese Fassung an. Dabei werden jedoch bestimmte Worte durch andere ersetzt, Daten oder Worte hinzugefügt oder der volle Wortlaut gekürzt. Häufig findet sich die Angabe von Geschäftsjahr und Bilanzstichtag und zwar sowohl bei Übereinstimmung von Kalender- und Geschäftsjahr als auch bei vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr (z.B. " ... entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluß zum 31.12.1954 und der Geschäftsbericht ...", oder " ... entsprechen die Buchführung für das Geschäftsjahr 1954/55, der Jahresabschluß zum 30.6.1955 und der Geschäftsbericht ...", oder " ... der Jahresabschluß 1954 und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß 1954 erläutert ...").¹⁾ Diese Hinzufügungen sind - wie bereit erwähnt - überflüssig, weil in der Überschrift des Jahresabschlusses, unter dem der Vermerk veröffentlicht wird, die genaue Angabe enthalten ist, um welches Geschäftsjahr es sich handelt.

Ebenso unzweckmäßig ist es, das Wort "Jahresabschluß" durch "Abschluß" zu ersetzen, wenn es sich nicht um ein Rumpfgeschäftsjahr handelt, anstatt "Geschäftsbericht" "Vorstandsbericht" oder "Bericht des Vorstandes" zu schreiben oder die Wendung "und der Geschäftsbericht des Vorstandes" zu gebrauchen.²⁾ Die Fassung des Fachausschusses für den Bestätigungsvermerk hat zwar keine bindende Wirkung hinsichtlich einer strengen Befolgung durch die Angehörigen des Wirtschaftsprüferberufes. Es sollte jedoch auf Grund der Erwägungen, die für die Dokumentation einer einheitlichen Berufsausübung durch einheitliche Formulierung des Vermerkes sprechen, ein Abgehen von dem vorgeschlagenen Wortlaut vermieden werden. Vor allem ist auch kein Grund zu sehen, die eingebürgerten Begriffe wie Jahresabschluß und Geschäftsbericht durch neue Wortbildungen zu ersetzen, solange keine allgemeine Änderung der Terminologie eintritt.³⁾

1) Vgl. z.B. Bundesanzeiger 1956, Nr.7, S.16; Nr.15, S.15; Nr.12, S.17; Nr.5, S.8; Nr.6, S.13 u.15; Nr.9, S.15.

2) Vgl. z.B. Bundesanzeiger 1956, Nr.5, S.13; Nr.8, S.10; Nr.5, S.14; Nr.3, S.16.

3) Die Aufnahme von Hinweisen auf die subjektive Überzeugung des Prüfers entsprechend dem englischen und amerikanischen Vermerk wie etwa "nach meiner Überzeugung", "unseres Erachtens", "nach bestem Wissen und

Kürzungen des vollen Wortlautes des Bestätigungsvermerkes im Sinne einer Weglassung von Bestandteilen der vom Fachausschuß vorgeschlagenen Formulierung stellen dagegen ordnungswidrige Testaterteilung mit der Folge der Unwirksamkeit des abgegebenen Vermerkes dar. Die Fassung des Fachausschusses beinhaltet allein den obligatorischen Inhalt des Testates nach § 140 Abs.1. Kürzungen verstoßen daher direkt gegen die gesetzliche Bestimmung, weil der Bestätigungsvermerk nicht mehr alles enthält, was sich aus ihm ergeben muß. Das scheint sich in der Praxis noch nicht völlig durchgesetzt zu haben; bei der Durchsicht des Bundesanzeigers stößt man immer wieder auf Fälle, in denen vor allem die wichtigste Aussage des Vermerkes, nämlich daß die Buchhaltung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen, in gekürzter Form erfolgt. Die anzutreffenden Vermerke lauten beispielsweise: "... entsprechen der Abschluß vom 1.4.1954 bis 31.3.1955 und der Geschäftsbericht, soweit ...", "... entsprechen die Buchführung und der Geschäftsbericht, soweit ..." oder "... entsprechen die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften".¹⁾

Unabhängig davon, ob diesen gekürzten Vermerken im Einzelfall die Absicht einer Einschränkung des Testates infolge Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit beispielsweise des Geschäftsberichtes oder lediglich eine unachtsame Vermerksabgabe zugrunde liegt - beides dürfte bei den angeführten Vermerken zutreffen -, sind derartige Testate unwirksam und begründen eine Verletzung der Obliegenheiten des Abschlußprüfers. Der Bestätigungsvermerk muß stets ein Gesamturteil über die Buchführung, den Jahresabschluß und den diesen erläuternden Teil des Geschäftsberichtes sein. Abgesehen von der Unwirksamkeit ergibt sich aus solchen Bestätigungsvermerken eine Irreführung der

Gewissen", die in der ersten Zeit der Pflichtprüfung häufig anzutreffen waren und in der Absicht der Haftungsbeschränkung erteilt wurden (vgl. v.Hoeßlin, a.a.O., S.306), sind heute nicht mehr zu finden. Das dürfte auf das Gutachten Nr.16/1933 des Fachausschusses des IdW (Fachgutachten-sammlung, a.a.O., S.78) zurückzuführen sein, in dem klargelegt wurde, daß durch derartige Wendungen die Haftpflicht des Prüfers nicht eingeschränkt wird, diese vielmehr allein von der Befolgung der Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung abhängig ist.

1) Vgl. Bundesanzeiger 1956; für die Weglassung der Bestätigung der Gesetzmäßigkeit der Buchführung: Nr.3, S.9; Nr.4, S.7; Nr.176, S.6; Nr.202, S.11; für das Fehlen der Anerkennung des Jahresabschlusses: Nr.67, S.12; für die am häufigsten fehlende Nennung des Geschäftsberichtes: Nr.43, S.13; Nr.69, S.20; Nr.120, S.16; Nr.176, S.11.

Öffentlichkeit insofern, als der Leser des Testates das Fehlen eines wesentlichen Bestandteiles sehr leicht übersehen kann und damit einer auf diese Weise im Vermerk zum Ausdruck gebrachten Einschränkung nicht gewahr wird.¹⁾

Nicht so streng sind Prüfungsvermerke zu beurteilen, in denen bei der Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsberichtes die einschränkende Bemerkung "soweit er den Jahresabschluß erläutert" fehlt.²⁾ Hier wird der materielle Inhalt des Prüfungsurteiles nicht wie bei den vorgenannten Beispielen verkürzt, sondern - auf den Teil des Geschäftsberichtes, der den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darlegt - erweitert. Immerhin sollten zusätzliche Prüfungsmaßnahmen, die über den normalen Umfang der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung hinausgehen, im Bestätigungsvermerk unberücksichtigt bleiben. Auch in diesen Fällen sollte die Einheitlichkeit der Testaterteilung den Vorrang haben.

Aus den bisherigen Ausführungen folgt, daß ein Bestätigungsvermerk, der das Ergebnis der Prüfung in negativer Formulierung wiedergibt, den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt. Unzulässig ist daher ein Vermerk des Inhaltes, daß nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher usw. die Buchführung, der Jahresabschluß usw. keinen Anlaß zu Beanstandungen ergeben haben oder nichts ergeben haben, was zu Beanstandungen Anlaß geben könnte.

Wiederholt ist die sprachliche Gestaltung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes durch den Fachausschuß des Institutes der Wirtschaftsprüfer kritisiert worden. Die Einwendungen befassen sich zunächst mit den einleitenden Worten des Vermerkes "Nach dem abschließenden Ergebnis ...". Diese Wendung sei sprachlich falsch und außerdem durch § 140 Abs.1 nicht vorgeschrieben.³⁾ Dieser Ansicht ist zu-

1) Vgl. Gutachten Nr.8/1935 des Fachausschusses des IdW (Fachgutachten-sammlung, a.a.O., S.104); Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.4 zu § 140; v.Hoeßlin, H., a.a.O., S.345.

2) Vgl. z.B. Bundesanzeiger 1956, Nr.121, S.19; Nr.157, S.12.

3) Vgl. Markmiller, K., Reformvorschläge zum Bestätigungsvermerk, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.424; Kalb, W., Reformvorschläge zum Bestätigungsvermerk, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.516; Karoli, R., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, a.a.O., S.92. A.A. Wanieck, O., a.a.O., S.282.

zustimmen. § 140 Abs.1 zerfällt in zwei Teile:

- a) in die Feststellung, wann und unter welchen Voraussetzungen der Bestätigungsvermerk zu erteilen ist, nämlich wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen gegen die Rechnungslegung zu erheben sind, und
- b) in die Festlegung, was der Bestätigungsvermerk ergeben muß, nämlich daß nach pflichtmäßiger Prüfung usw. die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

Die Angabe im Wortlaut des Bestätigungsvermerkes, daß es sich um das abschließende Ergebnis der Prüfung handelt, ist also nicht erforderlich. Es ist auch selbstverständlich, daß im Bestätigungsvermerk nur das endgültige Prüfungsergebnis ausgedrückt werden darf. Man könnte daher für die Zukunft, d.h. solange § 140 Abs.1 in der bisherigen Form Geltung hat, eine Formulierung des Testates zur einheitlichen Anwendung empfehlen, die anstelle der kritisierten Wendung mit den - gesetzlich erforderlichen - Worten beginnt: "Nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher usw.".

Als Mangel ist auch empfunden worden, daß das Wort "bestätigen" durch den Fachausschuß des Institutes der Wirtschaftsprüfer nicht in die Vermerksformulierung aufgenommen worden ist.¹⁾ Die Notwendigkeit oder auch nur Zweckmäßigkeit einer diesbezüglichen Erweiterung des Wortlautes des Testates läßt sich nicht erkennen. Der Vermerk ist seinem Wesen nach eine Bestätigung, und aus der einfachen Feststellung, daß die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entspricht, kann ohne weiteres herausgelesen werden, daß es sich hierbei um eine Bestätigung handelt.²⁾

Die weitergehende Kritik Markmillers befaßt sich im wesentlichen mit der namentlichen Angabe der geprüften Aktiengesellschaft, der Hinzu-

1) So Karoli, R., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, a.a.O., S.92.

2) Vgl. Wanieck, O., a.a.O., S.281 f. W. weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß auch im englischen Normalvermerk auf das Wort "certify" verzichtet wird.

fügung des Bilanzstichtages, der Weglassung der Erwähnung des Vorstandes als Auskunftsperson und dem Vorschlag, die Feststellung "nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise" fallen zu lassen.¹⁾ Die dadurch ermöglichte Fassung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes könne wie folgt lauten: "Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft zum entspricht den gesetzlichen Vorschriften. Dies gilt auch für die Buchführung und für den Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert."

Die Angabe der geprüften Gesellschaft und des Bilanzstichtages wurde bereits oben abgelehnt.²⁾ Die Nichtbenennung des Vorstandes als Auskunftsperson begründet Markmiller mit dem Hinweis, daß eine vollständige Aufzählung der Personen, welche Aufklärungen und Nachweise erbracht haben, im Vermerk sowieso nicht vorgenommen werden könne. Der Vorschlag, die Feststellung "nach pflichtmäßiger Prüfung ... und Nachweise" ganz wegfällen zu lassen, wird mit der Auffassung vertreten, daß nach § 140 der Bestätigungsvermerk nur aussagen muß, ob die Buchführung der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Die sonstigen Ausführungen im § 140 gehörten nicht zum Inhalt des Testates, sondern wären die Voraussetzungen für die Abgabe des Bestätigungsvermerkes.

Markmiller geht mit den letztgenannten Vorschlägen an der gesetzlichen Regelung des Bestätigungsvermerkes vorbei.³⁾ Seine an sich durchaus diskussionswürdigen Anregungen können daher nur im Rahmen einer Änderung des § 140 Berücksichtigung finden. Gegenwärtig kann die vom Institut der Wirtschaftsprüfer empfohlene Formulierung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes nur um die Wendung "nach dem abschließenden Ergebnis" gekürzt werden. Unter dem Gesichtspunkt der einheitlichen Berufsausübung ist die Erteilung eines derartig gekürzten Testates dem Abschlußprüfer indessen erst anzuraten, wenn sich die Berufsorgane für eine entsprechende Änderung des Prüfungsvermerkes entscheiden.

1) a.a.O., S.424 f.

2) Siehe S.67.

3) Vgl. die Erwiderung von W.Kalb, a.a.O., S.516, auf den Artikel von K.Markmiller.

2. Formelle Fragen der Vermerkseinschränkung.

Während es nicht möglich ist, Richtlinien aufzustellen, wann im Einzelfall der Bestätigungsvermerk eingeschränkt zu erteilen ist, können die Fragen der Einschränkungsförmulierung relativ eindeutig beantwortet werden. Obwohl das Gesetz auch hierzu nicht Stellung genommen hat, haben sich insbesondere durch die gutachtliche Tätigkeit des Fachausschusses des Institutes der Wirtschaftsprüfer und durch die Aktienrechtskommentatoren gewisse Richtlinien herausgebildet, denen eine in den wesentlichen Punkten übereinstimmende Meinung zugrunde liegt. Immerhin haben sich diese Grundsätze - wie die folgenden und an anderer Stelle erwähnten Beispiele aus jüngster Zeit zeigen - in der Praxis noch nicht restlos durchgesetzt.

Auch der eingeschränkte Vermerk muß in seiner Fassung den obligatorischen Mindestinhalt des uneingeschränkten Vermerkes nach § 140 Abs. 1 enthalten. Das folgt aus dem Wesen des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes, der genauso wie der uneingeschränkte Vermerk ein auf die gesamte Rechnungslegung bezogener Positivbefund ist. Denn er ist nur dann zu erteilen, wenn der Abschlußprüfer einzelne wesentliche und abgrenzbare Einwendungen zu erheben hat, abgesehen davon jedoch die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes vorliegt. Daraus ergeben sich zunächst für die Einschränkungsförmulierung zwei Forderungen.

Bei der Formulierung der Einschränkung ist darauf zu achten, daß durch deren Inhalt das zunächst geäußerte positive Urteil über die Rechnungslegung nicht hinfällig wird.¹⁾ Das ist bei der Einschränkung dann der Fall, wenn mehrere beachtliche Verstöße vorliegen, die die grundsätzliche Bestätigung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung oder eines ihrer Teile nicht nur abschwächen, sondern aufheben. In diesen Fällen ist daher das Testat zu verweigern.

Ferner kann der eingeschränkte Vermerk nicht in der Form erteilt werden, daß Bestandteile des obligatorischen Mindestinhaltes nach § 140 weggelassen werden, z.B. die Feststellung, daß der Geschäftsbericht

1) Vgl. Wankeck, O., a.a.O., S.293.

den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Derartige Vermerke sind, wie sich bei der Durchsicht des Bundesanzeigers erweist, noch recht verbreitet.¹⁾ Ihre Erteilung bedeutet die Abgabe eines ordnungswidrigen Bestätigungsvermerkes. Hierzu gehören auch eingeschränkte Vermerke, die wie folgt gefaßt sind: "... entsprechen die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften mit der Einschränkung, daß der gemäß §§ 127, 128 AktG vom Vorstand zu erteilende Geschäftsbericht in ungenügender Form vorgelegt wurde".²⁾ Wenngleich hier im Gegensatz zu der Weglassung von Bestandteilen eine ausdrückliche Einschränkung formuliert wird, so sind solche Vermerke materiell gesehen ungerechtfertigt, denn der Umstand, daß ein Teil der Rechnungslegung im ganzen als nicht ordnungsmäßig beanstandet werden muß, schließt die Einschränkung des Testates aus.

Der eingeschränkte Bestätigungsvermerk muß eindeutig die Einwendung bzw. Einwendungen des Abschlußprüfers als ausdrückliche Einschränkung des Bestätigungsvermerkes erkennen lassen; nur auf diese Weise erfüllt er den ihm vom Gesetzgeber zugedachten Zweck. Die Einschränkung muß als solche ersichtlich sein.³⁾ Diese Eindeutigkeit liegt nicht vor, wenn die Einwendung des Prüfers ihren Ausdruck in einem Zusatz zum uneingeschränkten Vermerk findet, ohne daß der Zusatz das Wort "Einschränkung" enthält. Zusätze und Einschränkungsformulierungen müssen unterschieden werden. Wie an anderer Stelle näher ausgeführt wurde, dienen Zusätze der Kenntlichmachung von unvermeidbaren Prüfungsbeschränkungen, die weder vom Prüfer noch von der Gesellschaft zu vertreten sind, oder beinhalten Hinweise auf besondere Umstände, die die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung nicht berühren. Daher können Zusätze nicht zur Mitteilung von Verstößen gegen die gesetzlichen Vorschriften benutzt werden.⁴⁾

Der Fachausschuß des Institutes der Wirtschaftsprüfer hat auch für den eingeschränkten Bestätigungsvermerk den Abschlußprüfern eine einheit-

1) Vgl. die auf S. 69 (Fußnote 1) angeführten Beispiele.

2) Bundesanzeiger 1956, Nr.201, S.8.

3) Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.511; v.Hoeßlin, H., a.a.O. S.345; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.6 zu § 140.

4) Was in der Praxis allerdings gelegentlich geschieht, vgl. z.B. Bundesanzeiger 1956, Nr.29, S.7; Nr.136, S.13. Wegen der näheren Abgrenzung vgl. S. 45 ff.

liche Fassung zur Anwendung empfohlen.¹⁾ Diese Formulierung trägt allen Anforderungen Rechnung, die hinsichtlich des obligatorischen Inhaltes, des Positivbefundes und der Eindeutigkeit an den eingeschränkten Vermerk gestellt werden müssen. Der eingeschränkte Vermerk soll demnach wie folgt gefaßt werden:

"Nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften mit folgenden Einschränkungen" (Es folgt die Einwendung bzw. Einwendungen, die der Abschlußprüfer der Öffentlichkeit mitzuteilen hat).

In der Praxis hat sich neben dieser Formulierung, bei der für die Bekanntgabe der Beanstandungen ein eigener Satz vorgesehen ist, eine Fassung entwickelt, in der die Einwendungen mit den Worten " ... mit der Einschränkung, daß ..." an den Wortlaut des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes angeschlossen werden. Diese Formulierung, die überwiegend gebraucht wird, ist zweckmäßig, wenn die Einwendung in einem kurzen Nebensatz zu Ausdruck gebracht werden kann. Andernfalls ist die Unterteilung der Einschränkungsformulierung in zwei, erforderlichenfalls mehr Sätze, vorzuziehen.

Die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes muß jedoch nicht nur eindeutig als solche formuliert, sondern auch inhaltlich absolut klar sein, d.h. der Prüfer muß die festgestellten Mängel unmißverständlich zum Ausdruck bringen. Aus der Einschränkung hat sich zu ergeben, in welcher Beziehung die gesetzlichen Vorschriften verletzt wurden, damit der Leser die Bedeutung der Einschränkung versteht.²⁾ Hierbei stellt sich die Frage, wieweit der Prüfer die festgestellten Verletzungen zu erläutern hat, ob insbesondere aus dem Inhalt der Einschränkung hervorgehen muß, wie nach Auffassung des Abschlußprüfers der Jahresabschluß oder der ihn erläuternde Teil des Geschäftsberichtes zu berichtigen ist, um mit den gesetzlichen Vorschriften übereinzustimmen. Sind in der Einschränkungsfassung Korrekturen des Jahresab-

¹⁾ Gutachten Nr.8/1935 (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.104).

²⁾ Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.8 zu § 140; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.6 zu § 140; Waniecek, O., a.a.O., S.293.

schlusses und des Geschäftsberichtes notwendig ?

Der korrektive Charakter des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes wird von Heilbrunn mit der Folgerung bejaht, daß der Vermerk nur dann eingeschränkt erteilt werden dürfe, wenn die gesetzwidrige Rechnungslegung durch einen dahingehenden Hinweis im Bestätigungsvermerk in Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften gebracht werden könne. Ist eine derartige Korrektur nicht möglich, so müsse der Bestätigungsvermerk verweigert werden.¹⁾ Das kann jedoch aus der gesetzlichen Regelung nicht gefolgert werden. Das Gesetz spricht von der Einschränkung des Vermerkes beim Vorliegen von Einwendungen, nicht von der Berichtigung der Rechnungslegung. Die genaue Angabe, wie die Rechnungslegung zu ändern ist, damit sie mit den gesetzlichen Bestimmungen übereinstimmt, wird nicht verlangt.²⁾

Obwohl das Gesetz den korrektiven Charakter der Einschränkung nicht vorschreibt, ist eine entsprechende Fassung des eingeschränkten Testates empfehlenswert, soweit sich die bekanntzugebenden Einwendungen auf den Jahresabschluß beziehen. Der eingeschränkte Vermerk ohne Angabe des Umfanges der Gesetzesverletzung - wie in folgender, an sich ordnungsmäßiger Formulierung: " ... mit der Einschränkung, daß die Rückstellung für Pensionsverpflichtungen zu niedrig bemessen ist"³⁾ - verursacht bei den an der Bilanzveröffentlichung interessierten Personen Unsicherheit. Es wird mitgeteilt, daß im Jahresabschluß die Lage der Gesellschaft nur bei Berücksichtigung der angegebenen Einschränkung entsprechend den gesetzlichen Vorschriften dargestellt ist. Die Bilanzleser vermögen aber infolge fehlender Angaben über den Umfang, in dem der Jahresabschluß von den gesetzlichen Bestimmungen abweicht, die Tragweite der Ausführungen des Abschlußprüfers nicht zu erkennen. Dagegen ermöglicht die Formulierung " ... mit der Einschränkung, daß die Rückstellung für laufende Ruhegehälter und Ruhegehaltsansprüche um rd. DM 1.500.000,- unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt"⁴⁾, daß die Einwendungen des Prüfers bei der Beurteilung der

1) Heilbrunn, O., a.a.O., S.102 f.

2) Vgl. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.6 zu § 140; v.Hoeßlin, H., a.a.O., S.346 f.

3) So z.B. im Bundesanzeiger 1956, Nr.226, S.13; Nr.142, S.15.

4) Bundesanzeiger 1956, Nr.104, S.7.

Gesellschaft auf Grund des Jahresabschlusses berücksichtigt werden können. Die korrektive Einschränkung bedeutet also, daß die Aussagekraft des eingeschränkten Bestätigungsvermerkes wesentlich erhöht wird.¹⁾

Die Anwendung der korrektiven Einschränkung muß jedoch auf die Fälle beschränkt bleiben, in denen sich die Einwendungen des Prüfers auf den Jahresabschluß beziehen. Eine Nachholung von unterlassenen Angaben im Geschäftsbericht darf nicht erfolgen, da die Ausführungen im Geschäftsbericht nicht für die Öffentlichkeit bestimmt sind. Der Prüfer hat sich daher bei Einwendungen gegen die Berichterstattung im Geschäftsbericht darauf zu beschränken, seine Beanstandungen dem Gegenstand nach in der Einschränkungsformulierung anzugeben.²⁾

Für den Fall, daß der Vorstand bei der Berichterstattung im Geschäfts-

1) Der Fachausschuß des IdW vertritt in der anstehenden Frage eine abweichende Auffassung. Im Gutachten Nr.1/1935 über den Inhalt der Einschränkung des Bestätigungsvermerkes (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.97 f.) wird u.a. ausgeführt: " Die Angabe aller Einzelheiten der Anlässe zu derartigen Einschränkungen ist weder gesetzlich vorgeschrieben, noch liegt sie im Interesse der Sache. Hierbei ist besonders zu berücksichtigen, daß sich die Anwendung von Einschränkungen in sehr vielen Fällen im Zusammenhang mit Meinungsverschiedenheiten (z.B. hinsichtlich der Höhe von Abschreibungen oder Rückstellungen) ergibt, ohne daß absolut genaue Zahlen von den Bilanzprüfern ermittelt werden können Der Wortlaut etwaiger Einschränkungen muß klar und unmißverständlich sein, so daß die Ansicht des Bilanzprüfers zu erkennen ist. Es ist dabei nicht ausgeschlossen, in Einzelfällen, in denen dies zur Förderung der Klarheit erforderlich erscheint oder gar vom Vorstand der geprüften Gesellschaft gewünscht wird, genaue oder genau bestimmbare Zahlenangaben bei der Einschränkung zu machen. Grundsätzlich ist dagegen eine die Beanstandung des Bilanzprüfers klar zum Ausdruck bringende Einschränkung ohne Angabe von Einzelheiten als ausreichend zu betrachten." Entsprechend den obigen Ausführungen kann die Ansicht nicht geteilt werden, daß eine korrektive Einschränkung im allgemeinen "nicht im Interesse der Sache liegt". Die Ablehnung einer derartig inhaltlichen Fassung des eingeschränkten Testates kann auch nicht damit vertreten werden, daß in vielen Fällen genaue Zahlen nicht ermittelt werden könnten. Es wird diesbezüglich auf die Ausführungen auf S.117ff. verwiesen, wo die Notwendigkeit und die Möglichkeit einer Einschränkung mit Angabe des Umfanges der Gesetzesverletzungen näher begründet werden. 2) Z.B. bei Nichtangabe der Bezüge des Vorstandes und Aufsichtsrates im Geschäftsbericht nach § 128 Abs.2 Ziff.7: " mit der Einschränkung, daß die Gesamtbezüge der Mitglieder des Vorstandes und die der Mitglieder des Aufsichtsrates im Geschäftsbericht nicht - nicht getrennt - aufgeführt sind" (Gutachten Nr.7/1935 des Fachausschusses des IdW, Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.103).

berichtet die Schutzklausel des § 128 Abs.3 S.2 zu Unrecht in Anspruch genommen hat, werden in der Literatur u.a. folgende Fassungen für die Vermerkseinschränkung empfohlen: "Hinsichtlich der Anwendung der Schutzklausel bestehen Meinungsverschiedenheiten", oder " ... mit der Einschränkung, daß die Anwendung der Schutzklausel nicht anerkannt werden kann". Schlegelberger-Quassowski führen hierzu aus: "Einer Angabe darüber, inwieweit und mit Bezug auf welche Tatsachen die Berichterstattung unter Berufung auf die Schutzklausel unterblieben ist, wird sich der Wortlaut der Einschränkung zu enthalten haben; denn sonst würde die Prüfung den Schutz des § 128 Abs.3 S.2 illusorisch machen."¹⁾

Dieser Argumentation kann nicht zugestimmt werden. Die Beurteilung der Frage, ob bei Anwendung der Schutzklausel durch die Gesellschaft ein schutzwürdiges Interesse tatsächlich besteht, gehört zur pflichtmäßigen Erfüllung des Prüfungsauftrages. Die Schutzvorschrift des § 128 Abs.3 S.2 ist dabei nach allgemeiner Auffassung eng auszulegen. Kommt der Abschlußprüfer zu der Überzeugung, daß ein schutzwürdiges Interesse nicht vorliegt, so hat er den Bestätigungsvermerk einzuschränken. Dabei eine Einschränkungsformulierung, wie "es bestehen Meinungsverschiedenheiten" für richtig zu halten, erscheint abwegig; es ist nicht einzusehen, daß das Urteil des Abschlußprüfers hier zu einer indifferenten Aussage herabgemindert werden soll. Die bei unberechtigter Inanspruchnahme der Schutzklausel vorgenommene Einschränkung kann den Schutz des § 128 Abs.3 S.2 nicht illusorisch machen, weil in diesem Fall die Grundlage für die Anwendung der Schutzklausel überhaupt fehlt. Nicht verkannt wird, daß die Beurteilung, ob die Schutzklausel zu Recht angewendet worden ist, schwierig sein kann. Aber sie gehört in den Aufgabenkreis des Abschlußprüfers. Im übrigen kann bei Meinungsverschiedenheiten über die Anwendung der Schutzklausel die Spruchstelle zur Entscheidung angerufen werden.

Man wird daher auf Grund der für die inhaltliche Fassung der Ein-

1) A.a.O., Anm.8 zu § 140. So die allgemeine Ansicht; vgl. z.B. Karoli, R., a.a.O., S.169; Wanke, O., a.a.O., S.299; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.9 zu § 140; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.6 zu § 140.

schränkung geltenden Grundsätze verlangen müssen, daß der Abschlußprüfer bei unberechtigter Inanspruchnahme der Schutzklausel angibt, worum es sich bei der Verletzung der Berichterstattungspflicht handelt. Das kann wie folgt geschehen: " ... mit der Einschränkung, daß die Anwendung der Schutzklausel hinsichtlich der Berichterstattung über nicht anerkannt werden kann".

Für den Inhalt der Einschränkung nach geltendem Recht genügt es nicht, die Einwendung des Prüfers lediglich durch die Angabe des verletzten Gesetzesparagraphen anzuzeigen.¹⁾ Wenn auch der eingeschränkte Vermerk knapp gefaßt sein soll, würde dadurch gegen den Grundsatz der Klarheit des Inhaltes der Einschränkung verstoßen. Denn die Einschränkung muß eindeutig und ohne Hinderung den wahren Sachverhalt zu erkennen geben. Andererseits erscheint es zweckmäßig, daß mit der Begründung der Einschränkung die Angabe des oder der verletzten Paragraphen verbunden wird.

Ebenso ist die Einschränkung des Vermerkes in der Form der Verweisung auf Ausführungen im Prüfungsbericht unzulässig. Ein derartiger Vermerk verwehrt den Lesern die Erkennung der vom Prüfer erhobenen Beanstandung. Die Aktionäre haben kein Recht zur Einsichtnahme in den Prüfungsbericht, da dessen Mitteilungen auf Grund ihres vertraulichen Charakters gemäß § 139 Abs.2 nur für den Vorstand und Aufsichtsrat der Gesellschaft bestimmt sind.²⁾

Soweit in der Praxis bei der Vermerkseinschränkung von den vorstehend angeführten Grundsätzen abgewichen wird, handelt es sich überwiegend um die nicht ausdrückliche Kennzeichnung als Einschränkung und um die Weglassung von Bestandteilen des obligatorischen Inhaltes des Bestätigungsvermerkes. Diese noch relativ häufig anzutreffenden Verletzungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Testaterteilung lassen es angebracht er-

1) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.8 zu § 140; Belam, P., Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940, S.75; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.9 zu § 140.

2) Vgl. Gutachten Nr.3/1934 des Fachausschusses des IdW über die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes (Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.88 f.).

scheinen, daß das Institut der Wirtschaftsprüfer als Berufsorgan der Abschlußprüfer die Bilanzveröffentlichungen im Bundesanzeiger regelmäßig verfolgt und bei Feststellung von ordnungswidrigen Prüfungsvermerken die betreffenden Prüfer auf die Verletzung der gesetzlichen Bestimmungen, gegebenenfalls auch nur der Berufsgrundsätze aufmerksam macht. Es kann nicht angehen, daß eine notwendige Einschränkung des Testates in einer verschwommen formulierten Fassung versteckt wird. Derartige Vermerke sind geeignet, die am Prüfungsurteil interessierten Personen über das tatsächliche Ergebnis der Pflichtprüfung zu täuschen. Die Folge ist nicht nur eine Entwertung des Bestätigungsvermerkes als sachgemäßes Urteil über die Rechnungslegung, sondern auch eine Gefährdung des Ansehens des gesamten Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer.

3. Formelle Fragen der Vermerksverweigerung.

Entscheidet sich der Abschlußprüfer auf Grund seines pflichtmäßigen Ermessens für die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes, so genügt er allein mit der Versagung des Testates seiner gesetzlichen Verpflichtung. Einen negativen Bestätigungsvermerk des Inhaltes, daß die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften nicht entspricht, gibt es nicht. Entweder ist der Bestätigungsvermerk zu erteilen - gegebenenfalls in eingeschränkter Form -, oder er ist zu verweigern.¹⁾

Es kann nicht der Ansicht gefolgt werden, daß im Fall der Verweigerung des Bestätigungsvermerkes ein sich vom aktienrechtlichen Testat unmißverständlich abhebender Sonderprüfungsvermerk gewährt werden kann.²⁾ Dieser Sonderprüfungsvermerk soll gewissermaßen die Ordnungsmäßigkeit der Teile der Rechnungslegung in der Form eines Positivbefundes bestätigen, gegen die der Abschlußprüfer keine Einwendungen zu erheben hat. Das ist aber nicht möglich, da es bei der aktienrechtlichen

1) Vgl. Adler, H., Gibt es einen negativen Bestätigungsvermerk?, in Der Wirtschaftstreuhand, 5.Jg.1936, S.252. Adler weist darauf hin, daß sich auch in den klassischen Ländern des Revisionswesens, in England und Amerika, ein negativer Vermerk bislang nicht eingeführt hat.
2) So David, W., a.a.O., S.66.

Jahresabschlußprüfung von vornherein nur um die Erteilung oder Verweigerung des Vermerkes nach § 140 geht. Alle über die Aussage des Bestätigungsvermerkes hinausgehenden Ausführungen zum Prüfungsergebnis sind in dem nach § 139 anzufertigenden Prüfungsbericht aufzunehmen.

Bei der Verweigerung des Bestätigungsvermerkes ist es ratsam, daß der Abschlußprüfer eine "Verweigerungsbescheinigung" ausstellt, die der Vorstand bei der Einreichung des Jahresabschlusses und Geschäftsberichtes zum Registergericht gemäß § 143 beilegt. Das Registergericht kann auf diese Weise erkennen, daß eine Prüfung der Rechnungslegung stattgefunden hat. Diese Verweigerungsbescheinigung, die keinen Vermerk darstellt, ist beispielsweise wie folgt zu fassen: "Ich habe die Buchführung, den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft für das Geschäftsjahr 19.. geprüft, jedoch den Bestätigungsvermerk auf Grund der von mir erhobenen Einwendungen verweigert."¹⁾

4. Formulierung von Zusätzen und Vorbehalten zum Bestätigungsvermerk.

Auch der Wortlaut von Zusätzen und Vorbehalten zum Bestätigungsvermerk muß in erster Linie stets klar und eindeutig sein. Der Leser muß ohne weiteres erkennen können, was gemeint ist. Nicht möglich ist das beispielsweise bei folgendem Zusatz: "... den gesetzlichen Vorschriften unter Berücksichtigung der Entscheidung des Oberlandesgerichtes Hamm vom 11. Oktober 1955 - 8 WBil. 1/1955"²⁾. Ebenso sind Hinweise auf den Prüfungsbericht oder den Geschäftsbericht zu unterlassen, da diese für die am Bestätigungsvermerk Interessierten grundsätzlich nicht bzw. - soweit der Geschäftsbericht betroffen ist, abgesehen von den Aktionären - nur über die Einsichtnahme beim Registergericht erreichbar sind.

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm. 14 zu § 140.

2) Bundesanzeiger 1956, Nr. 73, S. 14.

Die Mitteilung, die der Abschlußprüfer in dem Zusatz machen will, wird im Anschluß an den Wortlaut des Bestätigungsvermerkes zum Ausdruck gebracht. Dabei wird sich in der Regel die Bildung eines getrennten Satzes empfehlen. Der Zusatz darf nicht mit der Einleitung " ... mit der Einschränkung, daß ..." an den Wortlaut des Bestätigungsvermerkes angeschlossen werden. Bei der Durchsicht des Bundesanzeigers sind häufig Zusätze mit dieser Einleitung anzutreffen, ohne daß in den Zusätzen Verletzungen von gesetzlichen Vorschriften für die Rechnungslegung oder von Auskunfts- oder Nachweisungspflichten von den Abschlußprüfern mitgeteilt werden.¹⁾

Wird der Bestätigungsvermerk unter der Voraussetzung erteilt, daß ein noch ausstehender Beschluß eines Gesellschaftsorganes nachgeholt wird, wird in der Praxis der Vorbehalt des Prüfers unmittelbar an den Wortlaut des Bestätigungsvermerkes wie folgt angeschlossen: " ... entsprechen ... den gesetzlichen Vorschriften unter der Voraussetzung, daß ...".²⁾ Diese Verbindung des Vorbehaltes mit der Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung ist im Hinblick auf die Veröffentlichung des Vermerkes nicht zweckmäßig. Die Vorschrift des § 144 Abs.1, daß der Jahresabschluß mit dem vollen Wortlaut des Bestätigungsvermerkes zu veröffentlichen ist, führt nämlich dazu, daß die Vermerke wie von den Abschlußprüfern erteilt - also hier mit dem Wortlaut des Vorbehaltes - bekanntgemacht werden. Der Vorbehalt des Abschlußprüfers ist jedoch im Zeitpunkt der Veröffentlichung des Bestätigungsvermerkes nicht mehr gerechtfertigt und kann daher nur irreführen. Wird dem Vorbehalt bei der Feststellung des Jahresabschlusses durch Vorstand und Aufsichtsrat oder in der Hauptversammlung durch Nachholung des entsprechenden ausstehenden Beschlusses Rechnung getragen, so ist die Bedingung, unter der der Prüfer die Ordnungsmäßigkeit

1) Z.B. im Bundesanzeiger 1956, Nr.109, S.19: " ... den gesetzlichen Vorschriften mit der Einschränkung, daß ausreichende Unterlagen für eine abschließende Beurteilung des ostzonalen Vermögens und der dort begründeten Verbindlichkeiten nicht zur Verfügung stehen". Der Prüfer weist hier nicht auf einen Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften - auch nicht im Sinne einer Verletzung der Nachweispflicht durch den Vorstand - hin, sondern auf eine den besonderen Umständen nach unvermeidbare Beschränkung seiner Prüfung, die weder von ihm noch vom Vorstand der Gesellschaft zu vertreten ist. - Wegen weiterer derartiger Einschränkungsförmulierungen bei Zusätzen vgl. Bundesanzeiger 1956, Nr.42, S.12; Nr.124, S.12/13; Nr.181, S.11.

2) Vgl. die auf S. 51 f. angeführten Beispiele.

keit der Rechnungslegung anerkennt, erfüllt. Unterbleibt die Beschlußfassung, dann darf der erteilte Prüfungsvermerk von der Gesellschaft nicht verwendet werden. Der Abschlußprüfer hat in diesem Fall erneut Stellung zu nehmen und aus der Nichterfüllung der von ihm gestellten Bedingung die Konsequenzen dahingehend zu ziehen, daß er den Bestätigungsvermerk nur noch eingeschränkt erteilt oder verweigert.

Für die Bekanntmachung mit dem Jahresabschluß kommt daher nur ein vorbehaltloser Bestätigungsvermerk infrage. Damit im Fall der Nachholung des ausstehenden Beschlusses nicht erneut ein - nun vorbehaltloser - Bestätigungsvermerk erteilt werden muß, aber dem Verlangen des Gesetzgebers nach Veröffentlichung des vollen Wortlautes des vom Prüfer abgegebenen Vermerkes nachgekommen werden kann, wird empfohlen, daß der Abschlußprüfer die Voraussetzung, unter der er sein Testat erteilt, dem Vermerk wie folgt voranstellt:

"Unter der Voraussetzung, daß, erteile ich gemäß § 140 AktG folgenden bei der Veröffentlichung des Jahresabschlusses bekanntzugebenden Bestätigungsvermerk:

'Nach dem abschließenden Ergebnis den gesetzlichen Vorschriften.' "

5. Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes.

Der Abschlußprüfer hat den von ihm erteilten Bestätigungsvermerk zu unterzeichnen und dabei auf seine Eigenschaft als Wirtschaftsprüfer hinzuweisen. Ort und Datum der Abgabe des Testates sind zu vermerken. Bedient sich der Abschlußprüfer zur Durchführung der Prüfung der Mitarbeit von Prüfungsgehilfen oder vereidigten Buchprüfern, ist nach den Berufsgrundsätzen von einer zusätzlichen Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes durch diese Personen abzusehen. Die Verantwortung für den Bestätigungsvermerk trägt allein der als Abschlußprüfer bestellte Wirtschaftsprüfer.¹⁾

¹⁾ R. Klein (Ordnungswidrige Testaterteilung und ihre Folgen, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.5) vertritt die Meinung, daß die zusätzliche Unterzeichnung des Bestätigungsvermerkes durch andere Per-

Ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Jahresabschlußprüfung beauftragt worden, muß der Bestätigungsvermerk von den gesetzlichen Vertretern der Prüfungsgesellschaft unterzeichnet werden. Das Aktiengesetz verlangt an sich nicht, daß der zur Unterschrift berechnigte gesetzliche Vertreter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selber öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer ist. Die Prüfungsgesellschaft ist als solche gemäß § 137 Abs.1 Abschlußprüfer im Sinne des Aktiengesetzes. Auch hier besteht indessen die berufrechtliche Forderung, daß zumindest eine Unterschrift unter dem Bestätigungsvermerk durch einen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer abgegeben werden muß. Verletzungen dieser Anforderung können daher zwar nicht zivilrechtlich, aber ehren- und disziplinargerichtlich geahndet werden.¹⁾

Sind mehrere selbständige Wirtschaftsprüfer für die Abschlußprüfung bestellt, haben sie den Bestätigungsvermerk gemeinsam zu unterschreiben. Bei Meinungsverschiedenheiten über die Form des Prüfungsurteiles werden sich die Abschlußprüfer verständigen müssen.²⁾

sonen, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, unordnungsmäßige Testaterteilung mit der Folge darstellt, daß die Feststellung des Jahresabschlusses nichtig ist. Diese Auffassung ist abzulehnen. Es kann nicht eingesehen werden, warum eine zusätzliche Unterzeichnung eines im übrigen ordnungsmäßig vom Wirtschaftsprüfer unterschriebenen Bestätigungsvermerkes rechtliche Wirkungen auslösen sollte. (So zutreffend: Reichelt, J., Die Erteilung von Testaten und die Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.102).

1) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.2 zu § 139; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.2 zu § 139; Reichelt, J., a.a.O., S.102.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.28 zu § 140; Karoli, R., a.a.O., S.169 f.

C. DIE FOLGEN AUS DER ABGABE DES PRÜFUNGSURTEILES.

I. Auswirkungen der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes.

1. Bestehen rechtliche Folgen ?

Die Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes durch den Abschlußprüfer ist weder eine Erklärung, die auf die Herbeiführung eines Rechtserfolges gerichtet ist, noch eine Handlung, deren Rechtswirkung unmittelbar und zwingend durch das Gesetz angeordnet wird.¹⁾ Die Abgabe des Prüfungsurteiles führt daher zu keinen rechtlichen Folgen für die Gesellschaft.

Die Erteilung des Bestätigungsvermerkes bildet vor allem nicht die Voraussetzung für die Wirksamkeit der von den Gesellschaftsorganen zu fassenden Beschlüsse. Für die Wirksamkeit des vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrates festgestellten Jahresabschlusses oder der Beschlüsse der Hauptversammlung - von denen hier nur ein eventueller Feststellungsbeschluß des Jahresabschlusses und der Entlastungsbeschluß interessieren - sind die Bestimmungen der §§ 135 Abs.1 S.2, 195 und 202 maßgebend. Die in diesen Vorschriften festgelegten Nichtigkeitsgründe schließen die Verweigerung des Bestätigungsvermerkes nicht ein. Sie betreffen nur das Fehlen der Jahresabschlußprüfung, die Unvereinbarkeit des Jahresabschlusses bzw. der Hauptversammlungsbeschlüsse mit dem Wesen der Aktiengesellschaft und Verletzungen bestimmter formeller und materieller Vorschriften für die Feststellung des Jahresabschlusses und den Inhalt des Jahresabschlusses einerseits und das Zustandekommen und den Inhalt der Hauptversammlungsbeschlüsse andererseits. Ebenso kann die Anfechtung eines Hauptversammlungsbeschlusses gemäß § 197 - von dem in diesem Zusammenhang unbeachtlichen Abs.2 abgesehen - nur auf Verletzungen des Gesetzes und der Satzung gestützt werden.²⁾

1) Buttmann, E., Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers nach der Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931, Göttingen 1935 (Diss.), S.47.

2) Vgl. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.5 zu § 140; Rheinstrom, H., Das neue Aktienrecht, München u. Leipzig 1932, Anm.3 zu § 262 f HGB.

Die Organe der Gesellschaft sind also in der Verwertung des Prüfungsurteiles vollständig frei. Der Vorstand braucht den Jahresabschluß oder Geschäftsbericht, dem der Abschlußprüfer die Anerkennung der Gesetzmäßigkeit versagt hat, nicht zu ändern. Der Aufsichtsrat kann unabhängig vom Prüfungsergebnis den ihm vom Vorstand vorzulegenden Jahresabschluß billigen oder seine Billigung verweigern. Die Hauptversammlung kann trotz der Versagung des Bestätigungsvermerkes dem Vorstand Entlastung erteilen oder die Entlastung ablehnen, obwohl der Bestätigungsvermerk erteilt worden ist.¹⁾

Ebenso wie die ordnungsmäßig erteilte oder verweigerter Bestätigung des Abschlußprüfers führt die ordnungswidrige Testaterteilung zu keinen rechtlichen Folgen für die Gesellschaft. Verletzungen der Erfordernisse des § 140 bei der Abgabe des Prüfungsurteiles durch den Abschlußprüfer erfüllen nicht den die Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses bewirkenden Tatbestand des § 135 Abs.1 S.2.²⁾ Die Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses nach § 135 tritt nur dann ein, wenn überhaupt keine Prüfung im Sinne der aktienrechtlichen Vorschriften vorliegt, also z.B. dem Abschlußprüfer die nach § 137 erforderliche Qualifikation fehlt. Mängel des Bestätigungsvermerkes, seien sie formeller oder materieller Natur, können daher keine Nichtigkeit des festgestellten Jahresabschlusses nach § 135 bewirken.³⁾

1) Vgl. v. Hoeßlin, H., a.a.O., S.379; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.9 zu § 140; Baumbach-Hueck, Aktiengesetz, 7.Auflage, München u. Berlin 1951, Anm.1 B zu § 140.

2) Man denke nur an den Fall, daß der Abschlußprüfer vergißt, auch die Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsberichtes, soweit er den Jahresabschluß erläutert, mit seiner Bestätigung ausdrücklich anzuerkennen, obwohl er den Geschäftsbericht geprüft und als ordnungsmäßig befunden hat. R.Klein vertritt jedoch in seinen Ausführungen über "Ordnungswidrige Testaterteilung und ihre Folgen" (a.a.O., S.5) eine andere Auffassung: "Es ist zu unterscheiden die Bestätigungserteilung (Testaterteilung) von ihrem Ergebnis, dem Bestätigungsvermerk Nach § 135 führt die unordnungsmäßige Testaterteilung zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses, niemals der Bestätigungsvermerk, gleichgültig, ob er uneingeschränkt, eingeschränkt oder verweigert ist."

3) So übereinstimmend die Aktiengesetz-Kommentatoren, z.B. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.14 u. 15 zu § 135; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.10 zu § 135; Ritter, C., a.a.O., Anm.3c zu § 135. Die von R.Klein vertretene andere Ansicht würde, abgesehen von der entgegenstehenden gesetzlichen Regelung, zu unbilligen Folgen für die Gesellschaft führen. Denn durch sie werden die Nichtigkeitsgründe für den

2. Die tatsächlichen Folgen.

Obwohl von der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes keine rechtlichen Folgen ausgehen, haben Vorstand und Aufsichtsrat das größte Interesse, den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erhalten. Die Freiheit der Gesellschaftsorgane, Einwendungen des Abschlußprüfers gegen die Rechnungslegung nicht zu berücksichtigen, besteht nur dem rechtlichen Grundsatz nach; sie ist erforderlich, um die Gesellschaftsorgane nicht wider ihre Überzeugung zu Änderungen einer nach Ansicht des Prüfers mangelhaften Rechnungslegung zu zwingen. Die Folgen, die das Prüfungsurteil als Erklärung tatsächlicher Natur hat, beschränken aber die Fälle, in denen die Gesellschaftsorgane die Rechnungslegung bei Einwendungen des Abschlußprüfers unverändert lassen, weitgehend auf echte sachliche Meinungsverschiedenheiten bei der Auslegung der Rechnungslegungsvorschriften.

Die tatsächlichen Folgen der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes beruhen auf der Funktion des Testates, die Ordnungsmäßigkeit der Rechenschaftslegung zu bezeugen. Aus dieser Aufgabe erhält das Prüfungsurteil wesentliche Bedeutung für das Ansehen und die Beurteilung der Gesellschaft.

Neben dieser ganz allgemeinen, jedoch sehr bedeutungsvollen Wirkung des Bestätigungsvermerkes nach außen, entstehen aus dem Prüfungsurteil einige wichtige tatsächliche Folgen für die Tätigkeit des Aufsichtsrates und die Beschlüsse der Hauptversammlung. Diese Folgen der Erteilung und Verweigerung des Testates liegen in der Beeinflussung der Prüfungs- und Berichterstattungspflicht des Aufsichtsrates, der Billigung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat und der Beschlüsse der Hauptversammlung über die Jahresabschlußfeststellung und die Entlastung.

Der Aufsichtsrat hat gemäß § 96 Abs.1 den Jahresabschluß, den Vorschlag

Jahresabschluß um Tatbestände bereichert, die nicht von der Gesellschaft, sondern allein vom Abschlußprüfer zu vertreten sind: unordnungsmäßige Prüfung, Berichterstattung und Testaterteilung. Ordnungswidrigkeiten bei der Erledigung des Prüfungsauftrages können jedoch nur in die Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers fallen.

für die Gewinnverteilung und den Geschäftsbericht zu prüfen, bevor er die nach § 125 Abs.2 erforderliche billigende Erklärung über den Jahresabschluß gegenüber dem Vorstand abgeben kann. Die Prüfungspflicht des Aufsichtsrates besteht neben der Jahresabschlußprüfung nach § 135, d.h. der Aufsichtsrat wird von seiner auf § 96 beruhenden Verpflichtung durch die Prüfung des Abschlußprüfers nicht entbunden. Wohl aber wirkt sich, soweit Überschneidungen des gesetzlich festgelegten Prüfungsumfanges vorliegen, die Abschlußprüfung erleichternd auf die erforderlichen Prüfungshandlungen des Aufsichtsrates aus.¹⁾ Voraussetzung hierfür ist, daß der Aufsichtsrat keinen Anlaß hat, die Zuverlässigkeit des Abschlußprüfers zu bezweifeln.

Die Erleichterung zeigt sich darin, daß der Aufsichtsrat den Umfang seiner Prüfung des Jahresabschlusses und des diesen erläuternden Teiles des Geschäftsberichtes nach allgemeiner Auffassung nach Maßgabe des abschließenden Prüfungsergebnisses bestimmen kann. Hat der Abschlußprüfer den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt, so genügt der Aufsichtsrat seiner Prüfungspflicht, wenn er zum Jahresabschluß und Geschäftsbericht anhand der Feststellungen des Abschlußprüfers im Prüfungsbericht kritisch Stellung nimmt. Ist der Prüfungsvermerk dagegen eingeschränkt oder verweigert worden, so hat der Aufsichtsrat den im Prüfungsbericht in den Einzelheiten angeführten Beanstandungen nachzugehen, indem er sich durch eigene Prüfung ein selbständiges Urteil über Art und Umfang der beanstandeten Ordnungswidrigkeiten bildet.²⁾

Wenn sich der Aufsichtsrat bei Einwendungen gegen die Rechnungslegung der Auffassung des Abschlußprüfers anschließt, wird er in der Regel versuchen, den Vorstand zu einer Beseitigung der Beanstandungen zu bewegen. Denn durch die gesetzliche Regelung in § 125 Abs.1-3 ist der Aufsichtsrat grundsätzlich verpflichtet, durch Mitwirkung bei der Feststellung des Jahresabschlusses gemeinsam mit dem Vorstand die Verantwortung für den Jahresabschluß zu übernehmen. Der Beitritt des Aufsichtsrates in die Verantwortung für den Jahresabschluß erfolgt, indem er sich in

1) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.3 zu § 96; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.1 zu § 96; Hertlein, A. u. Meisner, K., a.a.O., S.71.

2) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.5 zu § 96; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.4 zu § 127.

billigender Weise über den Jahresabschluß äußert.

Der Aufsichtsrat wird die gemeinsame Verantwortung ablehnen, wenn berechnigte Einwendungen des Abschlußprüfers nicht durch Änderungen der Rechnungslegung beseitigt werden bzw. infolge des Umfanges und der Art der vorliegenden Verstöße nicht beseitigt werden können (z.B. ordnungswidrige Buchführung). Insbesondere wird er die Billigung des Jahresabschlusses versagen, wenn der Vermerk verweigert worden ist. Im Fall der Einschränkung des Testates wird es dagegen häufiger vorkommen, daß sich Aufsichtsrat und Vorstand im gegenseitigen Einvernehmen für die Feststellung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung entscheiden.

Die Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes beeinflusst auch den Umfang der Berichterstattung des Aufsichtsrates an die Hauptversammlung. Der Aufsichtsrat hat gemäß § 96 die Hauptversammlung über seine Prüfung des Jahresabschlusses, des Gewinnverteilungsvorschlages und des Geschäftsberichtes zu unterrichten und dabei Angaben über die durch ihn erfolgte Überprüfung der Geschäftsführung während des Geschäftsjahres und über die Jahresabschlußprüfung des Wirtschaftsprüfers zu machen. Soweit die Berichterstattung die Jahresabschlußprüfung nach § 135 betrifft, hat er anzugeben, wer die Prüfung vorgenommen hat und ob sie nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen geführt hat (§ 96 Abs.2).

Aus der ausdrücklichen Bezugnahme des Gesetzes auf das "abschließende" Ergebnis der Prüfung und das Vorliegen "wesentlicher" Beanstandungen geht hervor, daß die Berichterstattungspflicht nur für Einwendungen des Abschlußprüfers nach § 140 Abs.2 besteht. Ursprünglich vorhandene Beanstandungen des Prüfers, die vom Vorstand durch Änderung der Rechnungslegung beseitigt worden sind, scheiden bei der Unterrichtung der Hauptversammlung aus. Ebenso werden von der Berichterstattungspflicht des Aufsichtsrates nicht Beanstandungen erfaßt, die der Abschlußprüfer lediglich im Prüfungsbericht festgehalten hat, ohne aus ihnen Folgerungen für die Vermerksabgabe gezogen zu haben.¹⁾

1) Nach Adler-Düring-Schmaltz (a.a.O., Anm.11 zu § 127) können auch Beanstandungen im Prüfungsbericht, die nicht zur Einschränkung oder Ver-

Der Aufsichtsrat genügt seiner Berichterstattungspflicht nicht, wenn er sich darauf beschränkt, den Wortlaut des Prüfungsurteiles der Hauptversammlung mitzuteilen. Die Bekanntgabe des Prüfungsurteiles ist mit einer kritischen Würdigung des Prüfungsergebnisses zu verbinden.¹⁾ Inwieweit der Aufsichtsrat hierbei auf Einzelheiten eingeht, ist in sein pflichtgemäßes Ermessen gestellt. Grundsätzlich hat er sich in der Hauptversammlung eingehender mit dem Prüfungsergebnis auseinanderzusetzen, wenn der Abschlußprüfer Einwendungen gegen die Rechnungslegung erhoben hat. Hierbei wird seine Stellungnahme wiederum dann ausführlicher sein müssen, wenn er trotz Einschränkung oder Verweigerung des Vermerkes den Jahresabschluß gebilligt hat, so daß er bereits festgestellt ist. Bei mangelhafter Berichterstattung werden die Aktionäre von dem ihnen nach § 112 zustehenden Auskunftsrecht Gebrauch machen.

Die Berichterstattung des Aufsichtsrates über das abschließende Ergebnis der Jahresabschlußprüfung bildet neben dem vorliegenden Jahresabschluß und Geschäftsbericht sowie den Ausführungen des Aufsichtsrates zu seinen eigenen Prüfungen die Grundlage für die von der Hauptver-

weigerung des Prüfungsvermerkes geführt haben, als wesentliche Beanstandungen im Sinne des § 96 Abs.2 anzusehen sein. Nach Gadow-Heinichen (a.a.O., Anm.6 zu § 96) wird jeder vom Prüfer behauptete Verstoß gegen die Bilanzierungsvorschriften und jede Beanstandung, bei deren Richtigkeit eine Schadensersatzpflicht des Vorstandes begründet wäre, für mitteilungs pflichtig gehalten. Diese Auslegungen gehen über die gesetzliche Regelung hinaus, da die Berichterstattungspflicht des Aufsichtsrates über die Jahresabschlußprüfung nach § 135 ausdrücklich auf die Beanstandungen beschränkt worden ist, die eine Würdigung im abschließenden Ergebnis der Prüfung, d.h. im Prüfungsvermerk nach § 140 gefunden haben. Die von Adler-Düring-Schmaltz und Gadow-Heinichen vertretene Ansicht läßt sich auch nicht auf § 122 Abs.1 S.2 stützen, der eine erleichterte Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegen Vorstand und Aufsichtsrat durch die Hauptversammlung ermöglicht, wenn im Prüfungsbericht Tatsachen festgestellt worden sind, aus denen sich Ersatzansprüche gegen Mitglieder des Vorstandes oder Aufsichtsrates ergeben. Die Notwendigkeit, die Hauptversammlung über derartige Tatsachen zu unterrichten, ergibt sich für den Aufsichtsrat nur aus der Berichterstattungspflicht über seine eigene Prüfung der Geschäftsführung und des Jahresabschlusses, die er anhand des Berichtes des Abschlußprüfers durchführt. Auch aus § 122 Abs.1 S.2 läßt sich also nicht ein Erfordernis ableiten, daß der Aufsichtsrat über Feststellungen des Abschlußprüfers, die dieser lediglich im Prüfungsbericht getroffen hat, im Rahmen seiner Ausführungen über das Ergebnis der Jahresabschlußprüfung nach § 135 zu berichten hat.

1) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.13 u.14 zu § 96; Gadow-Heinichen, a.a.O.

sammlung zu fassenden Beschlüsse. Damit erhält die Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes trotz fehlender Rechtswirkung auch für die Hauptversammlungsbeschlüsse Bedeutung.

In der Regel betrifft die Beschlußfassung der Hauptversammlung nur die Gewinnverteilung (§ 126) und die Entlastung des Vorstandes und Aufsichtsrates (§ 104). Ein den Jahresabschluß feststellender Beschluß der Hauptversammlung ist - abgesehen von den gesetzlich vorgesehenen Sonderfällen¹⁾ - gemäß § 125 Abs.4 nur dann erforderlich, wenn der Aufsichtsrat den Jahresabschluß nicht gebilligt hat, oder wenn sich Vorstand und Aufsichtsrat für die Feststellung durch die Hauptversammlung entschieden haben.

Stellt die Hauptversammlung auch den Jahresabschluß fest, so ist sie an den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß nicht gebunden. Sie kann den Jahresabschluß unverändert annehmen oder vor der Feststellung ändern. Jedoch hat sie dabei zu beachten, daß der ihrer Entschließung zugrundeliegende Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften entspricht, um die Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit des Feststellungsbeschlusses nach § 195 bzw. § 197 zu vermeiden. Durch das Prüfungsurteil des Abschlußprüfers erhält die Hauptversammlung Kenntnis, ob mit der Billigung des unveränderten Jahresabschlusses die Feststellung rechtswirksam und unanfechtbar beschlossen werden kann. Die Nichtbeachtung von Einwendungen des Abschlußprüfers, die zur Vermerkseinschränkung oder -verweigerung geführt haben, hat die Anfechtbarkeit bzw. Nichtigkeit des Hauptversammlungsbeschlusses zur Folge, falls dem Prüfer nicht ein Versehen bei der Abgabe des Prüfungsurteiles nachzuweisen ist. Auch hierin liegt jedoch nur eine tatsächliche Folge der Einschränkung und Verweigerung des Testates, da die Anfechtbarkeit bzw. Nichtigkeit des Hauptversammlungsbeschlusses in der Verletzung von gesetzlichen und gegebenenfalls auch nur satzungsmäßigen Rechnungslegungsvorschriften begründet ist.²⁾

Die Möglichkeit der Anfechtung eines Hauptversammlungsbeschlusses nach § 197 bedeutet für die Aktionäre, daß sie bei Billigung des unveränderten Jahresabschlusses bereits dann mit der Nichtigkeit ihres Feststel-

1) §§ 188, 189, 211 Abs.2 u. 228.

2) Vgl. Buttman, E., a.a.O., S.47.

lungsbeschlusses rechnen müssen, wenn der vom Vorstand vorgelegte Jahresabschluß vom Abschlußprüfer mit dem eingeschränkten Vermerk versehen worden ist. Die Anfechtung des Feststellungsbeschlusses kann sich - abgesehen von unwesentlichen Verstößen gegen die Gliederungsvorschriften (§ 197 Abs.3) - auf jede Verletzung der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Rechnungslegungsvorschriften stützen. Die Anfechtungsgründe decken sich also nicht mit den Voraussetzungen, die die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes bedingen, da der Abschlußprüfer bei unwesentlichen Verstößen gegen die Rechnungslegungsvorschriften grundsätzlich keine Einwendungen erheben kann. Umgekehrt berechtigen die Gründe, die zur Vermerkseinschränkung Anlaß gegeben haben, in jedem Fall zur Anfechtung des Feststellungsbeschlusses der Hauptversammlung. Für die Hauptversammlung besteht daher bei der Feststellung eines mit eingeschränktem Vermerk versehenen Jahresabschlusses die Gefahr der Nichtigkeit des Feststellungsbeschlusses, eine Folge, die bei der Feststellung desselben Jahresabschlusses von Vorstand und Aufsichtsrat ausgeschlossen ist. Die Hauptversammlung wird also den Jahresabschluß zu ändern haben, wenn sie die Möglichkeit der Anfechtung und damit Nichtigkeit ihres Feststellungsbeschlusses beseitigen will.

Die von der Hauptversammlung zu fassenden Beschlüsse betreffen jedoch im allgemeinen nur Gewinnverteilung und Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat. Bei der Gewinnverteilung ist die Hauptversammlung an den im Jahresabschluß ausgewiesenen Gewinn, auf den sich der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit dem Jahresabschluß bezieht, gebunden. Auf die Entscheidung der Hauptversammlung, ob sie den Gewinnverteilungsvorschlag des Vorstandes unverändert beschließen soll, hat das Prüfungsergebnis grundsätzlich keinen Einfluß.

Im Gegensatz zum früheren Recht ist mit der Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat durch die Hauptversammlung nicht mehr ein Verzicht auf die Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen, die der Gesellschaft gegen Vorstand und Aufsichtsrat zustehen, verbunden.¹⁾ Die Bedeutung der Entlastung liegt daher heute weniger in der Billigung

1) §§ 84 Abs.4 S.3 u.99 bestimmen, daß die Gesellschaft erst nach fünf Jahren seit der Entstehung des Anspruches auf Schadensersatzansprüche gegen Vorstand und Aufsichtsrat verzichten kann.

der Geschäftsführung des Vorstandes und deren Überwachung durch den Aufsichtsrat als in der Anerkennung der vollständigen und ordnungsmäßigen Rechnungslegung. Die Hauptversammlung verzichtet mit dem Entlastungsbeschuß auf weitere Rechenschaftslegung durch Vorstand und Aufsichtsrat.¹⁾

Die Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes läßt erkennen, ob die Rechnungslegung des Vorstandes und Aufsichtsrates nach Ansicht des Abschlußprüfers ordnungsmäßig ist. Die Hauptversammlung wird daher die Entscheidung, ob sie die Rechnungslegung anerkennen soll, im wesentlichen auf dem Prüfungsergebnis aufbauen. Ist der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder verweigert worden, so wird das zu umfangreichen Anfragen in der Hauptversammlung führen und die Entlastung der Verwaltung bedeutend erschweren.²⁾ Diese Erschwerung der Entlastung wird namentlich für den Vorstand eintreten; sie wird sich nur dann auch für den Aufsichtsrat bemerkbar machen, wenn dieser trotz der Einschränkung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes die Rechnungslegung gebilligt hat. Da die Versagung der Entlastung einen wichtigen Grund bildet, der nach § 75 Abs.3 bzw. § 87 Abs.2 den Widerruf der Bestellung zum Vorstands- bzw. Aufsichtsratsmitglied rechtfertigt, werden Vorstand und Aufsichtsrat auch aus diesem Grund das größte Interesse haben, durch ordnungsmäßige Rechnungslegung den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk vom Abschlußprüfer zu erhalten.

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.59 ff. zu § 125; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.3 zu § 104; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.2 zu § 104.

2) Vgl. v.Hoeßlin, H., a.a.O., S.379.

II. Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers aus der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes.

1. Die Haftung gegenüber der Gesellschaft.

Die Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers gegenüber der Gesellschaft ergibt sich primär aus den Bestimmungen des § 141. Subsidiär kommen die Vorschriften der §§ 631 ff. BGB sowie die allgemein schuldrechtlichen Vorschriften zur Anwendung, da der zwischen Abschlußprüfer und Gesellschaft über die Durchführung der Jahresabschlußprüfung abgeschlossene Vertrag als Werkvertrag anzusehen ist, der auf eine Geschäftsbesorgung gerichtet ist (§ 675 BGB).¹⁾

Nach § 141 Abs.1 ist der Abschlußprüfer zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet; er darf Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse der Gesellschaft, die er bei der Erledigung des Prüfungsauftrages erfahren hat, nicht unbefugt verwerthen. Verletzt der Prüfer seine Obliegenheiten, so hat er der Gesellschaft den daraus entstehenden Schaden zu ersetzen. Voraussetzung für die Schadensersatzpflicht des Abschlußprüfers ist also, daß der Gesellschaft ein Vermögensschaden entstanden ist, den der Prüfer durch schuldhaftes Verletzung seiner Obliegenheiten verursacht hat. Der Abschlußprüfer hat wie der Werkunternehmer Vorsatz und Fahrlässigkeit gemäß § 276 BGB zu vertreten; er hat dabei für die Sorgfalt eines verantwortungsbewußten Abschlußprüfers einzustehen.²⁾

Die Verpflichtung zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit sowie das Verbot der unbefugten Verwertung von Geschäftsgeheimnissen der Gesellschaft trifft neben dem Abschlußprüfer in gleicher Weise die Prüfungsgehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Die Ersatzpflicht des Abschlußprüfers, seiner Hilfspersonen

1) Herrschende Meinung: Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.5 zu § 136 u. Anm.3 zu § 141; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.4 zu § 136; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.II, 5 zu § 136; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.7 zu § 136. Anderer Ansicht Teichmann-Koehler, a.a.O., Anm.2 zu § 136 u. Ritter, C., a.a.O., Anm.4 b zu § 136, die das Vorliegen eines Dienstvertrages annehmen.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.8 zu § 141.

und der gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft beschränkt sich zusammen auf DM 100.000,-- für eine Prüfung, soweit der Verletzung ihrer Obliegenheiten Fahrlässigkeit zugrundeliegt. Die Haftung für vorsätzliches Handeln ist unbegrenzt.

Die in § 141 Abs.1 S.1 zum Ausdruck gebrachte Verpflichtung zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung kann nicht dahingehend ausgelegt werden, daß sich die Verantwortlichkeit des Prüfers gegenüber der Gesellschaft allein auf die ordnungsmäßige Durchführung der Prüfung gemäß dem in § 135 festgelegten Prüfungsumfang erstreckt. Zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung gehört auch die ordnungsmäßige Erfüllung der Pflichten, die sich aus den §§ 139 und 140 ergeben. Denn andernfalls hätte der Abschlußprüfer der Gesellschaft nicht einzustehen, wenn er zwar alle erforderlichen Prüfungshandlungen vorgenommen, den Bestätigungsvermerk aber ungerechtfertigt eingeschränkt oder verweigert hat. Gerade in der Beurteilung der Frage, ob er den Bestätigungsvermerk uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilen oder die Anerkennung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung versagen soll, liegt die größte Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers.¹⁾

Die Gefahr der Inanspruchnahme des Abschlußprüfers aus der Verletzung der ihm nach § 140 obliegenden Pflichten besteht in folgenden Fällen:

a) Der Abschlußprüfer gibt das nach § 140 erforderliche Prüfungsurteil überhaupt nicht ab. Die Gesellschaft kann in diesem Fall - neben der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen - die Abgabe des Prüfungsurteiles nach § 888 ZPO vollstrecken lassen.²⁾

b) Der Abschlußprüfer hat unwesentliche Beanstandungen zum Anlaß genommen, den Vermerk einzuschränken, oder auf Grund von Verstößen, die

1) Adler, H., Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in Wirtschaftsprüfung, Bd.1, herausgegeben von A. Ertel, Berlin und Wien 1933, S.162; Theermann, H.-D., Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, in Wirtschaftsprüfung, Bd.2, herausgegeben von A. Ertel, Berlin u.München 1935, S.330.

2) Wanieck, O., a.a.O., S.304; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.2 zu § 140. § 888 Abs.1 S.1 ZPO lautet: "Kann eine Handlung durch einen Dritten nicht vorgenommen werden, so ist, wenn sie ausschließlich vom Willen des Schuldners abhängt, auf Antrag von dem Prozeßgericht erster Instanz zu erkennen, daß der Schuldner zur Vornahme der Handlung durch Geldstrafen oder Haft anzuhalten sei."

die Einschränkung gerechtfertigt hätten, den Bestätigungsvermerk verweigert. Die Gefahr der Haftbarmachung des Abschlußprüfers ergibt sich hier unmittelbar aus der kreditschädigenden Wirkung der Einschränkung, insbesondere aber der Verweigerung.¹⁾

c) Bei der Prüfung festgestellte Verletzungen der Rechnungslegungsvorschriften, die den Tatbestand der Einwendungen nach § 140 Abs.2 erfüllen, haben nicht zur Einschränkung oder Verweigerung geführt. Die Haftung des Abschlußprüfers wird in diesen Fällen in der Regel auf Vorsatz beruhen, weil der Prüfer trotz seiner Kenntnis Verstöße des Vorstandes gegen die ordnungsmäßige Rechnungslegung nicht bekanntgegeben hat.

d) Der Abschlußprüfer gibt bei der Einschränkung des Testates nicht alle von ihm festgestellten Verletzungen der gesetzlichen Bestimmungen durch den Vorstand bekannt oder wählt eine Vermerksformulierung, bei der sich die wahre Bedeutung seiner Einwendungen nicht erkennen läßt.

Obwohl § 141 die Mitarbeit von Prüfungsgehilfen ausdrücklich gestattet, kann der Abschlußprüfer seine auf § 140 beruhenden Obliegenheiten nicht an seine Prüfungsgehilfen delegieren. Die Würdigung der Prüfungsfeststellungen im abschließenden Ergebnis der Prüfung ist Aufgabe des Abschlußprüfers. Die Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes hat daher durch den Abschlußprüfer selbst oder, wenn der Abschlußprüfer eine Prüfungsgesellschaft ist, durch den gesetzlichen Vertreter der Prüfungsgesellschaft zu erfolgen. Damit scheidet die in § 141 Abs.1 vorgesehene unmittelbare Haftung der Prüfungsgehilfen gegenüber der geprüften Gesellschaft aus, wenn der von der Gesellschaft geltend gemachte Haftungsgrund allein in der Verletzung der auf § 140 beruhenden Obliegenheiten besteht.²⁾

Liegt dagegen der Abgabe des Prüfungsurteiles ordnungswidrige Prüfung zugrunde, die durch alleiniges oder mitwirkendes Verschulden der Prüfungsgehilfen verursacht worden ist, so haften die an der schuldhaften Handlung teilhabenden Prüfungsgehilfen unmittelbar der Gesellschaft

1) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.10 zu § 141.

2) Vgl. Godin-Wilhelmi, a.a.O., Erl. zu § 141.

für einen dadurch entstandenen Schaden. In diesem Fall besteht neben der Haftung der Prüfungsgehilfen die Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers nach § 141, da der Abschlußprüfer gemäß § 278 Abs.1 BGB das Verschulden seiner Prüfungsgehilfen wie eigenes Verschulden zu vertreten hat.¹⁾ Trifft mehrere Personen ein Verschulden, so haften sie als Gesamtschuldner. War eine Prüfungsgesellschaft Abschlußprüfer, so können in die gesamtschuldnerische Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft die Prüfungsgesellschaft, deren gesetzliche Vertreter, die die Prüfung vorgenommen haben, sowie die Prüfungsgehilfen einbezogen sein.²⁾ Für den Ausgleich unter den Gesamtschuldnern gilt § 426 BGB.

Häufig liegt für den Eintritt des Schadens mitwirkendes Verschulden von Gesellschaftsorganen vor, z.B. Täuschungen des Abschlußprüfers oder Fälschungen der Rechnungslegung durch den Vorstand oder Verstöße des Aufsichtsrates gegen seine Überwachungspflicht. Grundsätzlich wird dadurch die Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers nicht ausgeschlossen, wenn er die vorliegenden Verstöße im Rahmen einer pflichtmäßigen Prüfung hätte feststellen müssen. Denn gerade darin liegt seine Aufgabe. Der Abschlußprüfer kann indessen die Einrede des mitwirkenden Verschuldens gemäß § 254 BGB bei einer Haftbarmachung erheben. Inwieweit sich dadurch seine Ersatzpflicht mindern kann, ist Tatfrage.³⁾

1) Vgl. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.8 zu § 141; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.11 zu § 141.

2) Die Haftung der gesetzlichen Vertreter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wurde erst im Aktiengesetz ausdrücklich geregelt. Sie war während der Geltungsdauer der Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931 bestritten (vgl. Brockhage, B., Zu den Fragen der Verantwortung und Haftung des Wirtschaftsprüfers, in Der Wirtschaftstreuhand, 3.Jg. 1934, S.420).

3) Bestritten. So die herrschende Meinung, vgl. Adler-Düring-Schmalz, a.a.O., Anm.16 zu § 141; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.13 zu § 141; Teichmann-Koehler, a.a.O., Anm.3 zu § 141. Anderer Ansicht Ritter, C., a.a.O., Anm.2 zu § 141, weil der Abschlußprüfer Organ der Gesellschaft sei und sich ein Organ der AG der Gesellschaft gegenüber nicht auf das Verschulden eines anderen Organes derselben Gesellschaft berufen könne; ebenso Baumbach-Hueck, 7.Aufl., Anm.4 A zu § 141.

2. Die Haftung gegenüber Dritten.

Die in § 141 niedergelegte zivilrechtliche Haftung des Abschlußprüfers beruht auf dem Vertragsverhältnis zur geprüften Gesellschaft. Danach ist der Abschlußprüfer bei Verletzung seiner Obliegenheiten nur der Gesellschaft als Vertragspartner zum Ersatz des entstehenden Schadens verpflichtet. Aus der pflichtwidrigen Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes können sich jedoch Schäden auch für Personen ergeben, die zum Abschlußprüfer im Verhältnis von Dritten stehen. Das gilt namentlich für Aktionäre und Gesellschaftsgläubiger, soweit diese die Rechnungslegung der Gesellschaft im Vertrauen auf die Richtigkeit des Prüfungsergebnisses ihren geschäftlichen Dispositionen - z.B. Aktienwerb und -verkauf, Eröffnung von Krediten - zugrunde legen.¹⁾

Da dem Abschlußprüfer Dritten gegenüber keine vertraglichen Pflichten obliegen, können diese Schadensersatzansprüche nur nach den bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen über unerlaubte Handlungen geltend machen.²⁾ Als Grundlage kommen hierbei die §§ 823 Abs.2 und 826 BGB in Betracht.

Eine Inanspruchnahme des Abschlußprüfers nach § 823 Abs.2 BGB bedingt, daß der Prüfer bei der Erfüllung seiner Aufgaben gegen ein den Schutz des geschädigten Dritten bezweckendes Gesetz verstoßen hat. Als Schutzgesetz im Sinne des § 823 Abs.2 BGB sind namentlich die aktienrechtlichen Strafbestimmungen, soweit sie dazu bestimmt sind, die Interessen Dritter zu schützen, anzusehen. Eine Haftbarmachung des Abschlußprüfers durch Dritte ist daher möglich, wenn der Prüfer die in § 302 unter Bestrafung gestellten Tatbestände erfüllt und dadurch eine Schädigung Dritter verursacht hat. Hierbei ist indessen zu berücksichtigen, daß die in § 302 angeführten Tatbestände die pflichtwidrige Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes nicht einschließen. Eine Schadensersatzpflicht des Prüfers nach § 823 Abs.2 BGB in Verbin-

1) Eine Schädigung von Vorstands- und Aufsichtsratsmitgliedern auf Grund pflichtwidriger Abgabe des Prüfungsurteils liegt mehr im Bereich des nur theoretisch Möglichen. Denn Vorstand und Aufsichtsrat werden wohl in allen Fällen eine für sie zur Schädigung geeignete Testierung vor der Bekanntgabe auf ihre Ordnungsmäßigkeit untersuchen, gegebenenfalls unter Anrufung der Spruchstelle untersuchen lassen.

2) Vgl. hierzu Adler, H., a.a.O., S.166 f; Teichmann-Koehler, a.a.O., Anm.3 zu § 141; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.16 zu § 141.

ung mit § 302 kann vielmehr nur mit besonderen Mängeln des Prüfungs-
erichtes, Verletzung der Verschwiegenheitspflicht oder des Verbotes
er Verwertung von Kenntnissen, die der Prüfer bei Wahrnehmung seiner
bliegenheiten erlangt hat, begründet werden.¹⁾ Soweit der Bestäti-
gungsvermerk als Rechtsgrund für eine Haftbarmachung des Abschlußprü-
ers nach § 823 Abs.2 BGB infragekommt, läßt sich die Schadensersatz-
pflicht lediglich darauf stützen, daß der Prüfer durch vorsätzlich
alsche Erteilung oder Verweigerung des Vermerkes Beihilfe zur un-
ahren Darstellung der Vermögenslage der Gesellschaft gemäß § 296
bs.1 Nr.1 geleistet hat.²⁾

ie Inanspruchnahme des Abschlußprüfers nach § 823 Abs.2 BGB setzt
oraus, daß der Prüfer vorsätzlich gehandelt hat. Diese Bedingung
rfordert zwar die herangezogene Haftungsbestimmung nicht von sich
us; denn danach tritt die Schadensersatzpflicht bereits bei fahr-
lässiger Verletzung eines den Schutz eines anderen bezweckenden Ge-
etzes ein. Sie ergibt sich aber daraus, daß ein Verstoß gegen die
om Abschlußprüfer verletzbaren aktienrechtlichen Strafbestimmungen,
ie als Schutzgesetze anzusehen sind, nur bei Vorsatz möglich ist.³⁾
agegen setzt § 826 BGB, dem für die Verantwortlichkeit des Prüfers
egenüber Dritten aus der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungs-
ermerkes erhöhte Bedeutung zukommt, das vorsätzliche Handeln des Ab-
schlußprüfers von sich aus voraus.

) Vgl. wegen der Auslegung des § 302 auch S.104 f. Gadow-Heinichen
a.a.O., Anm.14 zu § 141 in Verbindung mit Anm.3 zu § 42) vertreten die
nsicht, daß sich eine Haftung des Abschlußprüfers gegenüber Dritten
icht über § 302 aus § 823 Abs.2 BGB ableiten läßt, indem man § 302 als
chutzgesetz ansieht. "Zwar ist es ein Schutzgesetz, aber nur ein Ge-
etz zum Schutze der Gesellschaft." Nach der herrschenden Meinung liegt
ieser einseitige Interessenschutz jedoch nicht vor (vgl. Adler, H., Ver-
ntwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S.166; Godin-Wilhelmi,
.a.O., Anm.II, 5 zu § 42; Ritter, C., a.a.O., Anm.12 zu § 42; Schlegel-
erger-Quassowski, a.a.O., Anm.16 zu § 141; Staub, Kommentar zum Handels-
esetzbuch, 14.Aufl., Berlin u.Leipzig 1933, Bd.2, Anm.13 zu § 262 g).
a die Pflichtprüfung in erster Linie den Schutz der Interessen der
ktionäre, Gläubiger und Öffentlichkeit bezweckt, wäre es unbefriedigend,
enn man die bestehenden Strafbestimmungen des § 302 - vor allem den un-
er Bestrafung gestellten Tatbestand der falschen oder mangelhaften Be-
ichterstattung über das Ergebnis der Prüfung - nicht zugunsten dieses
ersonenkreises auslegen würde.

) Vgl. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.17 zu § 141; Theermann, H.-D.,
a.a.O., S.334, der in diesem Zusammenhang den Fall erwähnt, daß der Ab-
schlußprüfer vorsätzlich eine falsche Bilanz mit dem Bestätigungsvermerk
ersehen hat und ein Dritter im Vertrauen auf die Ordnungsmäßigkeit der
Bilanz und des Vermerkes Aktien der Gesellschaft zu einem in keinem Ver-
hältnis zum wirklichen Wert stehenden Kurs erwirbt.
) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.1 zu § 296.

Nach § 826 BGB ist zum Schadensersatz verpflichtet, "wer in einer gegen die guten Sitten verstoßenden Weise einem anderen vorsätzlich Schaden zufügt". Für das Vorliegen von Vorsatz kommt es dabei auf eine Schädigungsabsicht nicht an. Es genügt das Bewußtsein, daß die Handlung einen schädigenden Erfolg bei einem Dritten haben kann und die Billigung bzw. Inkaufnahme dieses Erfolges.¹⁾ Bezüglich des sittenwidrigen Handelns ist in der Rechtsprechung anerkannt, "daß ein leichtfertiges und gewissenloses Verhalten gegen die guten Sitten verstoßen kann. Das gilt insbesondere dann, wenn der Schädiger mit Rücksicht auf sein Ansehen oder seinen Beruf eine Vertrauensstellung einnimmt."²⁾

Geschädigte Dritte können damit Ersatzansprüche nach § 826 BGB auf die ordnungswidrige Abgabe des Prüfungsurteiles stützen, wenn die Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerkes durch den Abschlußprüfer auf leichtfertigem und gewissenlosem Verhalten beruht. Das ist der Fall, wenn die Abgabe des Prüfungsurteiles ohne ernsthafte Prüfung erfolgt ist³⁾ oder der Prüfer trotz Feststellung schwerwiegender Verstöße gegen die Rechnungslegungsvorschriften, die zur Verweigerung des Testates hätten führen müssen, den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. In beiden Fällen liegt neben dem sittenwidrigen Verhalten des Abschlußprüfers auch bedingt vorsätzliches Handeln vor; denn der Prüfer hat das Testat in der Kenntnis erteilt, daß Dritte die Rechnungslegung der Gesellschaft im Vertrauen auf die Richtigkeit des Prüfungsergebnisses ihren geschäftlichen Entscheidungen zugrunde legen, und den eventuellen Eintritt eines schädigenden Erfolges bei diesen in Kauf genommen.

Vorsätzliches und gegen die guten Sitten verstoßendes Handeln des Abschlußprüfers wird man auch dann annehmen müssen, wenn der Prüfer nach Abgabe des Vermerkes die Unrichtigkeit seiner erteilten Bestätigung feststellt und diese nicht widerruft. Allerdings wird hierbei sittenwidriges Verhalten nur vorliegen, soweit die nachträglich bekanntge-

1) BGH-Urteil vom 13.7.1956 - VI ZR 132/55, entnommen aus Der Betriebs-Berater, 11.Jg.1956, S.866; Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 16.Aufl., Berlin u.München 1957, Anm.3a zu § 826 BGB.

2) BGH-Urteil vom 13.7.1956, a.a.O.

3) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.16 zu § 141.

wordenen Tatsachen den Prüfer bei rechtzeitiger Kenntnis zur Verweigerung des Vermerkes hätten veranlassen müssen. Die Vorsätzlichkeit des Handelns fußt auch in diesem Fall auf dem Bewußtsein eines möglichen schädigenden Erfolges der falschen Bestätigung. Die Haftung des Abschlußprüfers nach § 826 BGB entsteht jedoch erst im Zeitpunkt des Erkennens der Unrichtigkeit des Testates.

Fahrlässigkeit des Prüfers allein, auch wenn sie grober Natur ist, berechtigt Dritte nicht zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen.¹⁾ Grobe Fahrlässigkeit liegt beispielsweise vor, wenn der Abschlußprüfer zu einem falschen Prüfungsergebnis gelangt ist, weil er wesentliche Verstöße, die er im Rahmen ordnungsmäßiger Prüfung ohne weiteres hätte feststellen müssen, nicht erkannt hat. In diesem Fall fehlt es aber an der nach § 826 BGB erforderlichen Vorsätzlichkeit des Handelns. Der Abschlußprüfer kann sich bei der Erteilung des Vermerkes des schädigenden Erfolges seiner Bestätigung nicht bewußt gewesen sein, da er an die Ordnungsmäßigkeit seines Testates glaubte.

Da Dritten eine Haftbarmachung des Abschlußprüfers also nur gelingen kann, wenn dieser vorsätzlich die ihm obliegenden Pflichten verletzt hat, ist versucht worden, die Verantwortlichkeit des Prüfers für fahrlässiges Verhalten auf andere Weise zu begründen. Dabei ist das Bestehen eines vertragsähnlichen Verhältnisses auf Auskunfterteilung bzw. eines Vertrages zugunsten Dritter zugrunde gelegt und die Amtshaftung des Notars herangezogen worden.²⁾

Die Verantwortlichkeit des Prüfers nach den Grundsätzen der Auskunftshaftung (§ 676 BGB) ist damit begründet worden, daß der Abschlußprüfer mit dem Bestätigungsvermerk eine Auskunft erteilt, auf deren Richtigkeit sich Dritte bei ihren geschäftlichen Dispositionen verlassen. Der Prüfer sei daher zur sorgfältigen Erteilung des Bestätigungsvermerkes verpflichtet. Die Annahme eines vertragsähnlichen Verhältnisses auf Auskunftserteilung zwischen dem Abschlußprüfer und Dritten mit der Folge, daß der Prüfer bei der Abgabe des Prüfungsurteiles

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.17 zu § 141.

2) Adler, H., a.a.O., S.167 f., dessen Ausführungen auch für die folgenden Darlegungen die Grundlage bilden.

diesen gegenüber auch für Fahrlässigkeit haftet, findet indessen in der bisherigen Rechtsprechung zur Auskunfterteilung keine Stütze. Danach besteht eine Haftung für Fahrlässigkeit nach § 276 BGB bei Auskunfterteilung, der kein Vertragsverhältnis zugrunde liegt, nur dann, wenn "zwischen dem Erteilenden und dem Empfänger eine dauernde, oder doch auf die Dauer angelegte Geschäftsverbindung besteht, aus der sich ein Vertrauensverhältnis ergibt"¹⁾. Ein auf Geschäftsbeziehungen beruhendes Vertrauensverhältnis liegt jedoch zwischen Abschlußprüfer und Dritten nicht vor.

Auch unter dem Gesichtspunkt eines Vertrages zugunsten Dritter oder der Amtshaftung des Notars läßt sich keine Haftung des Prüfers für Fahrlässigkeit begründen.²⁾ Der Prüfungsvertrag mit der Gesellschaft sieht keine Leistungen des Abschlußprüfers an Dritte mit der Wirkung vor, daß diese ein Forderungsrecht auf die entsprechenden Leistungen gegenüber dem Prüfer erwerben, wie es für das Vorliegen eines Vertrages zugunsten Dritter nach § 328 BGB erforderlich wäre. Wohl ist der Bestätigungsvermerk für die Aktionäre, Gläubiger und die Öffentlichkeit bestimmt; der Abschlußprüfer hat ihn aber nicht diesen gegenüber abzugeben, sondern der Gesellschaft zu erteilen. Daher kann auch nur die Gesellschaft, nicht ein Dritter, den Abschlußprüfer auf Abgabe des Vermerkes verklagen, wenn der Abschlußprüfer mit seiner diesbezüglichen Leistung in Verzug gerät. Schließlich kommt für den Prüfer die Verantwortlichkeit des Notars gegenüber Dritten nicht analog zum Zug, da dessen in § 21 RNotO³⁾ festgelegte Haftung für fahrlässige Verletzung seiner Dritten gegenüber bestehenden Amtspflichten auf der Amtshaftung nach § 839 BGB beruht, die für den Abschlußprüfer ausscheidet.

Danach können also Dritte Schadensersatzansprüche gegen den Abschlußprüfer nur nach den bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen über unerlaubte Handlungen geltend machen. Eine Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers für die Richtigkeit des Bestätigungsvermerkes jedem Dritten gegenüber würde andernfalls die Bestimmung des § 141, daß der Prüfer nur der Gesellschaft für fahrlässige Verletzung seiner Obliegenheiten

1) Palandt, a.a.O., Anm. 5 zu § 676 BGB.

2) Vgl. Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm. 17 zu § 141.

3) Reichsnotarordnung vom 13.2.1937.

haftet, bedeutungslos machen. Es ist mit Recht darauf hingewiesen worden, daß ein solches Ergebnis nicht dem Willen des Gesetzes entsprechen kann.¹⁾

3. Die disziplinar- und strafrechtliche Verantwortlichkeit.

Verletzt der Abschlußprüfer die ihm obliegenden Pflichten, so hat er sich nicht nur zivilrechtlich, sondern auch disziplinarrechtlich und in besonderen Fällen strafrechtlich zu verantworten. Die disziplinarrechtliche Verantwortlichkeit beruht auf der widerrufbaren öffentlichen Bestellung der als Abschlußprüfer tätigen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Sie hat die Aufgabe, die Einhaltung der Berufspflichten, die sich sowohl aus den gesetzlichen Bestimmungen als auch aus den Berufsgrundsätzen ergeben, sicherzustellen.²⁾

Wird in einem Disziplinarverfahren festgestellt, daß dem Abschlußprüfer die für die pflichtgemäße Erfüllung seiner Obliegenheiten erforderliche persönliche Eignung oder Zuverlässigkeit fehlt, so kann die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer widerrufen werden.³⁾ Hierzu berechtigen namentlich Verstöße gegen die aktienrechtlichen Strafvorschriften. Der Abschlußprüfer muß daher bei vorsätzlich falscher Abgabe des Prüfungsurteiles mit dem Verbot, weiterhin als Wirtschaftsprüfer tätig zu sein, rechnen. Fahrlässige Verletzungen der bei der Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes zu beachtenden Grundsätze werden dagegen vom Disziplinargericht mit Verwarnungen oder Verweisen geahndet, soweit nicht besonders schwere Verstöße gegen die Sorgfaltspflichten vorliegen, die ebenfalls zur Aberkennung der Zuverlässigkeit des Prüfers und damit zum Widerruf der Bestellung zum Wirtschaftsprüfer führen können.⁴⁾

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers beschränkt sich demgegenüber auf vorsätzliche Pflichtverletzungen. Sie ist in den

1) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.17 zu § 141; Baumbach-Hueck, 7.Aufl., Anm.1 zu § 141; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.17 zu § 141.

2) Wegen der Organisation der Disziplinargerichtsbarkeit und die dafür in den einzelnen Bundesländern bestehenden unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen vgl. Das Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, a.a.O., S.51 ff.

3) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.24 zu § 141.

4) Vgl. Adler, H., Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S.156.

aktienrechtlichen Strafvorschriften niedergelegt. Nach § 302 wird mit Gefängnis oder Geldstrafe bestraft, "wer als Prüfer oder Gehilfe eines Prüfers über das Ergebnis der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Bericht verschweigt" (Abs.1), oder wer als Prüfer, Gehilfe eines Prüfers, Vorsitzender des Aufsichtsrates einer Prüfungsgesellschaft oder dessen Stellvertreter seine Verschwiegenheitspflicht verletzt oder die bei der Prüfung bzw. durch Einsicht eines Berichtes erlangten Kenntnisse verwertet (Abs.2 u. 3). Diese Vorschrift enthält also die strafrechtliche Sanktion von wesentlichen durch § 141 begründeten Pflichten des Abschlußprüfers.¹⁾

Unter anderem schließt aber § 302 ordnungswidrige Erteilung und Verweigerung des Bestätigungsvermerkes - gleichgültig welcher Art- als rechtliche Begründung der Strafverfolgung nicht ein. Die Alternativtatbestände des § 302 Abs.1 - das falsche Berichten über das Prüfungsergebnis und das Verschweigen erheblicher Umstände im Bericht - beziehen sich, soweit die Jahresabschlußprüfung betroffen ist, nur auf den vom Prüfer nach § 139 zu erstellenden Prüfungsbericht. Obwohl der Abschlußprüfer mit dem Bestätigungsvermerk Aktionäre, Gläubiger und Öffentlichkeit von dem Ergebnis der Prüfung unterrichtet, ist das Testat kein Bericht im Sinne der angeführten Strafvorschrift. Andernfalls würde sich der Prüfer bei Verweigerung des Vermerkes jeweils strafbar machen, da in diesem Fall die Umstände, die zur Ablehnung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung geführt haben, stets unerwähnt bleiben, und damit der Tatbestand des Verschweigens erheblicher Umstände vorliegen würde. Gegenstand des Deliktes nach § 302 Abs.1 kann also nur der Prüfungsbericht, nicht auch der Bestätigungsvermerk sein.²⁾

An sich kommt dieser auf der gesetzlichen Regelung beruhenden Auslegung des § 302 Abs.1 für die Praxis keine wesentliche Bedeutung zu. Abgesehen davon, daß seit Einführung des Aktienstrafrechtes keine auf

1) Vgl. Horowitz-Ullmann, Kommentar zum neuen Aktienrecht, Berlin 1932, Anm.1 zu § 318a HGB.

2) Die Aktienrechts-Kommentatoren beschränken ihre Ausführungen zu § 302 Abs.1 grundsätzlich von vornherein auf die Berichterstattung im Prüfungsbericht. Lediglich bei Horowitz-Ullmann, a.a.O., Anm.2 zu § 318 a HGB wurde eine Erwähnung auch des Bestätigungsvermerkes als Gegenstand des Vergehens nach der angeführten Strafvorschrift gefunden; im übrigen enthalten aber auch ihre Bemerkungen nur Ausführungen, wann die Berichterstattung im Prüfungsbericht eine Bestrafung des Abschlußprüfers begründet.

Grund dieser Vorschrift unter Bestrafung gestellte Handlung eines Abschlußprüfers bekanntgeworden ist, wird eine vorsätzlich falsche Abgabe des Prüfungsurteiles grundsätzlich in Verbindung mit falscher oder mangelhafter Berichterstattung über das Ergebnis der Prüfung erfolgen. Einer strafrechtlichen Haftbarmachung nach § 302 Abs.1 steht dann nichts im Wege. Immerhin ist denkbar, daß der Vermerk von den Feststellungen im Prüfungsbericht in der Weise abweicht, daß zwar der Prüfungsbericht ordnungsmäßig ist, der Bestätigungsvermerk hingegen, also das nach außen gerichtete Urteil über die Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung, das Ergebnis der Prüfung falsch wiedergibt. Nur insoweit ist eine strafrechtliche Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers, die ihre Begründung in der pflichtwidrigen Erteilung oder Verweigerung des Vermerkes findet, interessant.

Für die Begründung einer diesbezüglichen Haftung kommt namentlich die Beteiligung an Delikten gemäß §§ 294 u. 296 Abs.1 Nr.1 u.2 in Betracht. Danach werden Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrates oder Abwickler bestraft, wenn sie zum Nachteil der Gesellschaft handeln, die Verhältnisse der Gesellschaft unwahr darstellen oder verschleiern oder über die im Geschäftsbericht auf Grund der gesetzlichen Vorschriften zu machenden Angaben falsch berichten oder erhebliche Umstände verschweigen. Für die Erfüllung dieser Delikte ist vorsätzliches Handeln erforderlich. Da die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches - und damit auch die Vorschriften über Anstiftung (§ 48 StGB) und Beihilfe (§ 49 StGB) - auf das Aktienstrafrecht Anwendung finden¹⁾, kann eine strafrechtliche Haftbarmachung des Abschlußprüfers auf Grund seines Testates darauf gestützt werden, daß der Prüfer durch sein Prüfungsurteil anstiftend oder wissentlich helfend bei der Vollendung der genannten Vergehen mitgewirkt hat.

1) Vgl. Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.7 zu § 294 u. Anm.2 zu § 296.

D. DIE VERÖFFENTLICHUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKES.

Die Aufgabe des Vermerkes, Aktionäre, Gläubiger und Öffentlichkeit von dem Ergebnis der Jahresabschlußprüfung zu unterrichten, wird erst mit seiner Bekanntgabe erfüllt. Diese ist durch die zwingende Bestimmung des § 144 Abs.1 S.1 sichergestellt. Der Jahresabschluß ist danach "in allen Veröffentlichungen und Vervielfältigungen vollständig und richtig mit dem vollen Wortlaut des Bestätigungsvermerkes wiederzugeben". Das Erfordernis, den Jahresabschluß in der Form zu veröffentlichen, in der er festgestellt worden ist, und dabei den vom Abschlußprüfer erteilten Vermerk seinem Wortlaut entsprechend anzugeben, gilt also nicht nur für die nach § 143 Abs.2 vorgeschriebene Veröffentlichung des Jahresabschlusses, sondern an sich für alle Bekanntmachungen. Trotzdem ist bei freiwilligen Veröffentlichungen häufig die Wiedergabe gekürzter Jahresabschlüsse unter Weglassung des Bestätigungsvermerkes anzutreffen.¹⁾

Ist der Bestätigungsvermerk vom Prüfer verweigert worden oder war die Gesellschaft nach § 142 Ziff.2 von der Pflichtprüfung befreit, so ist bei Veröffentlichungen des Jahresabschlusses hierauf durch einen besonderen Vermerk hinzuweisen (§ 144 Abs.1 S.1). Die Formulierung dieser Vermerke ist dem Vorstand überlassen, jedoch muß aus ihrem Inhalt eindeutig die Tatsache hervorgehen, daß das Testat verweigert worden ist oder die Gesellschaft der Prüfung nicht unterliegt. Adler-Düring-Schmaltz empfehlen folgenden Wortlaut: "Die Jahresabschlußprüfung hat zur Verweigerung des Bestätigungsvermerkes geführt", und "Eine Prüfung des Jahresabschlusses durch Abschlußprüfer hat nicht stattgefunden, da die Gesellschaft gemäß § 142 Ziff.2 AktG von der Pflichtprüfung befreit ist."²⁾ Die für den "Befreiungsvermerk" vorgeschlagene Formulierung kann Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses aufkommen lassen. Es sollte weniger auf den Umstand abgestellt werden, daß der Jahresabschluß nicht geprüft ist, sondern allein zum Ausdruck kommen,

1) Vgl. z.B. in Frankfurter Allgemeine Zeitung, 1958, Nr.176, S.11. Die Bekanntmachung enthielt folgenden Hinweis: "Die Bilanz per 31.12.1957 und die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1957 sowie der Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers werden im vollen Wortlaut satzungsgemäß im Bundesanzeiger und im Bayerischen Staatsanzeiger veröffentlicht".
2) A.a.O., Anm.14 zu § 140.

daß der Jahresabschluß nicht der Prüfung unterliegt. Das könnte durch folgenden Wortlaut geschehen: "Die Gesellschaft ist nach § 142 Ziff.2 AktG von der Jahresabschlußprüfung durch Abschlußprüfer befreit."

Voraussetzung für die Bekanntgabe des Bestätigungsvermerkes ist, daß sich das Testat auf den veröffentlichten Jahresabschluß bezieht. Wird der vom Abschlußprüfer geprüfte und bestätigte Jahresabschluß geändert, bevor er festgestellt ist, so darf daher der auf den ursprünglichen Jahresabschluß erteilte Vermerk also nicht ohne weiteres für den neuen Jahresabschluß verwendet werden.¹⁾ Es ist eine nochmalige Prüfung erforderlich bzw. die Zustimmung des Abschlußprüfers einzuholen, daß sich seine Bestätigung auch auf den geänderten Jahresabschluß erstreckt. In der Literatur findet sich die Meinung, bei Änderungen des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung sei eine erneute Stellungnahme des Abschlußprüfers nicht notwendig; es könne in diesem Fall ein besonderer Vermerk des Inhaltes veröffentlicht werden, daß der Jahresabschluß dem Prüfer vorgelegen und den Bestätigungsvermerk erhalten hat, aber von der Hauptversammlung geändert worden ist. Diese Auffassung findet im Gesetz keine Stütze.²⁾

Werden die Bestimmungen über die Veröffentlichung des Prüfungsvermerkes verletzt, können sich strafrechtliche Folgen ergeben. Gemäß § 301 Abs.1 machen sich Mitglieder des Vorstandes, des Aufsichtsrates oder Abwickler strafbar, wenn sie vorsätzlich oder fahrlässig die Vorschriften des § 144 außer acht lassen. Die Strafverfolgung tritt jedoch nur auf Antrag der amtlichen Vertretung des Handelsstandes ein (§ 301 Abs.2).

Zu der Frage, inwieweit der Abschlußprüfer darüber zu wachen hat, ob die Gesellschaft die Veröffentlichungsvorschriften einhält, ist vom Institut der Wirtschaftsprüfer mit Gutachten Nr.1/1953 Stellung genommen worden.³⁾ Die Ausführungen beziehen sich in erster Linie darauf, daß bei den Bekanntmachungen der vom Abschlußprüfer geprüfte und bestätigte Jahresabschluß vollständig und richtig wiedergegeben ist. Das Ergebnis gilt aber wohl auch in der Frage, ob der Abschlußprüfer die Veröffentlichung des Bestätigungsvermerkes zu überwachen hat. Nach dem

1) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.4 zu § 144; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.2 zu § 144.

2) Vgl. S. 60 ff.

3) Fachgutachtensammlung, a.a.O., S.137.

angeführten Gutachten ist der Prüfer nicht verpflichtet, nachzuprüfen, ob bei Bekanntmachungen des Jahresabschlusses § 144 beachtet wird. Er müsse aber darauf bedacht sein, daß das Vertrauen in seinen Bestätigungsvermerk nicht leidet. Daher müsse er den Vorstand, erforderlichenfalls den Vorsitz der Aufsichtsrates, gegebenenfalls sämtliche Aufsichtsratsmitglieder ersuchen, eine Richtigstellung zu veranlassen, wenn er erfährt, daß ein mit seinem Bestätigungsvermerk versehener Jahresabschluß unvollständig oder sonstwie abweichend veröffentlicht wurde. Der Wirtschaftsprüfer habe einen zivilrechtlichen Anspruch darauf, daß eine unzulässige Veröffentlichung unterlassen bzw. richtiggestellt wird.

E. DER BESTÄTIGUNGSVERMERK IN DER AKTIENRECHTSREFORM.

I. Grundsätzliches über die Reform des Bestätigungsvermerkes.

In den vergangenen Jahren haben sich die kritischen Stimmen zum Aktienrecht gehäuft. Im Vordergrund dieser Auseinandersetzungen mit dem geltenden Recht stehen zwei Forderungen. Sie beziehen sich auf eine Verbesserung der Stellung der Aktionäre als Eigentümer der Aktiengesellschaft gegenüber dem Vorstand und auf die Verhinderung wirtschafts- und sozialpolitisch unerwünschter Machtzusammenballungen durch Konzernbildung. Die Bundesregierung hält nunmehr die Zeit für die Inangriffnahme einer Aktienrechtsreform für gekommen. Die als notwendig erachteten Gesetzesänderungen sollen möglichst noch in der laufenden Legislaturperiode vom Bundestag beschlossen werden. Als ersten Schritt hierzu hat das Bundesjustizministerium einen als "Referentenentwurf" bezeichneten Entwurf eines neuen Aktiengesetzes vorgelegt, der die Gedanken des aktienrechtlichen Referates des Bundesjustizministeriums zur Aktienrechtsreform enthält.¹⁾

In dieser Zeit ist die Frage besonders aktuell, ob es angezeigt ist, die gesetzliche Regelung des Bestätigungsvermerkes zu ändern. Hierzu ist zunächst die grundsätzliche Frage zu stellen, ob der Prüfungsvermerk weiterhin auf die Aussage beschränkt bleiben soll, daß die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Der Inhalt des Testates hat im Ausland zu der kritischen Äußerung geführt, "daß dem Bestätigungsvermerk des deutschen Aktienrechts eine gewisse formalistische Enge zu eigen sei, da darin anstelle eines unbefangenen betriebswirtschaftlichen Urteils ausschließlich auf die Beachtung von gesetzlichen Vorschriften abgestellt werde"²⁾. Diese Kritik stützt sich auf die Fassung der in den beiden klassischen Ländern des Revisionswesens, England und Amerika, üblichen Prüfungsvermerke. Sowohl der englische Accountant als auch der amerikanische Auditor haben im Bestätigungsvermerk - neben der Feststellung, daß die Rechnungslegung mit den anerkannten Abrechnungsnormen übereinstimmt - zum Ausdruck zu

1) Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, veröffentlicht durch das Bundesjustizministerium, Köln 1958.

2) David, W., a.a.O., S.69.

bringen, daß die Bilanz einen sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt und die Ertragsrechnung den Erfolg des Unternehmens zutreffend ausweist.¹⁾

Es wurde nicht dem Wesen der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung entsprechen, wollte man die Aussage des Bestätigungsvermerkes in diesem Sinne erweitern. Die Pflichtprüfung nach § 135 ist eine Gesetzmäßigkeitsprüfung; ihre Aufgabe liegt nicht darin, festzustellen, ob der Jahresabschluß die Situation der Gesellschaft richtig wiedergibt, sondern in der Überwachung, ob die gesetzlichen Vorschriften für den Jahresabschluß eingehalten worden sind. An dieser grundsätzlichen Ausrichtung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung wird auch die Aktienrechtsreform sehr wahrscheinlich nichts ändern. Dafür spricht der Referentenentwurf des Bundesjustizministeriums, in dem für den Umfang der Jahresabschlußprüfung folgende gesetzliche Regelung vorgesehen ist: "Die Prüfung des Jahresabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß beachtet worden sind."²⁾

1) Nach den Leitsätzen des American Institute of Accountants hat der amerikanische Prüfungsvermerk im Normalfall folgenden Wortlaut:

"We have made an examination of the balance sheet of the XYZ Company as at December 31, 19.., and of the statement of income and surplus for the year 19... In connection therewith, we examined or tested accounting records of the Company and other supporting evidence and obtained information and explanations from officers and employees of the Company; we also made a general review of the accounting methods and of the operating and income accounts for the year, but we did not make a detailed audit of the transactions.

In our opinion, based upon such examination, the accompanying balance sheet and related statement of income and surplus fairly present, in accordance with accepted principles of accounting consistently maintained by the XYZ Company during the year under review its position at December 31, 19.., and the results of its operations for the year."

Vgl. Wie geht der amerikanische Wirtschaftsprüfer vor? (Leitsätze des American Institute of Accountants, übersetzt von W.v.Schaper), Berlin 1938, S.102; Mitteilung in Der Wirtschaftsprüfer (USA - Berufsethik des CPA), 6.Jg.1953, S.329. Wegen der im Ergebnis gleichen Formulierung des englischen Vermerkes vgl. Lohmann, M., Gesetzliche Reformen im Bilanz- und Prüfungswesen der britischen Kapitalgesellschaft, in Der Wirtschaftsprüfer, 1.Jg.1948, S.232.

2) Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O., § 153 Abs.2 S.1. Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat in seinen Änderungsvorschlägen zum Aktiengesetz die geltende Fassung des § 135 Abs.2 über den Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses unverändert übernommen (vgl. Vorschläge zur Aktienrechtsreform des Arbeitskreises Aktienrechtsreform

Der Bestätigungsvermerk muß diesem Wesen der deutschen Jahresabschlußprüfung folgen. Er steht nicht isoliert für sich und kann nur das aussagen, was der Prüfung entspricht. Abgesehen davon enthält jedoch auch das aktienrechtliche Testat ein wirtschaftliches Votum. Die gesetzlichen Vorschriften, deren Befolgung zu bestätigen ist, beruhen auf wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Das kommt namentlich in der Bestimmung des § 129 Abs.1 zum Ausdruck, daß der Jahresabschluß entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die die Prinzipien der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit einschließen, aufzustellen ist. Es wird nicht verkannt, daß die geltenden Bewertungs- und Gliederungsvorschriften der wahren und klaren Bilanzierung teilweise entgegenstehen. Aber damit kann den gesetzlichen Vorschriften die grundsätzliche wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht abgesprochen werden. Im übrigen lassen die Reformvorschläge zur aktienrechtlichen Rechnungslegung - mögen sie auch im einzelnen noch umstritten sein - erkennen, daß das neue Aktiengesetz einen Jahresabschluß mit höherem Erkenntniswert vorschreiben wird.

Es kann angenommen werden, daß die angelsächsische Fassung des Prüfungsvermerkes von der im Gegensatz zur deutschen Regelung stehenden Berichterstattungspflicht des Abschlußprüfers in diesen Ländern beeinflusst worden ist. Sowohl der englische "Companies Act" von 1948 als auch der amerikanische "Federal Securities Act" von 1933 beschränken die Berichterstattung über das Prüfungsergebnis auf die Abgabe des Vermerkes. Der vom deutschen Prüfer abzugebende ausführliche Prüfungsbericht, mit dem er sein Testat begründet und rechtfertigt, ist daher in der angelsächsischen Prüfungspraxis im allgemeinen nicht anzutreffen.¹⁾ Es ist verständlich, daß dadurch der Prüfungsvermerk umfangreicher ist als in Deutschland. In den letzten Jahren sind indessen in Amerika Bestrebungen erkennbar geworden, die Abgabe eines Prüfungsberichtes, ähnlich dem aktienrechtlichen Bericht, zum Berufsgrundsatz für den amerikanischen Auditor zu machen.²⁾ Es ist nicht

im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1956, Änderungsvorschlag § 135 Abs.2 S.2).

1) Vgl. Lohmann, M., Gesetzliche Reformen usw., a.a.O., S.232; Baudisch, R., a.a.O., S.47.

2) Mitteilung über "Long-Form Report Practice" in Der Wirtschaftsprüfer, 7.Jg.1954, S.108.

ausgeschlossen, daß diese Entwicklung zu einem kürzeren Prüfungsvermerk führt.

Für die Ausdehnung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung auf die Geschäftsführung des Vorstandes oder die wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft haben sich in Deutschland bisher nicht viele Stimmen gefunden. Auch die vorliegenden Vorschläge zur Aktienrechtsreform enthalten eine diesbezügliche Empfehlung nicht. Insoweit erübrigt es sich, darauf einzugehen, ob die Aussage des Testates in diesem Sinne erweitert werden sollte. Es ist zu erwarten, daß die gesetzliche Regelung des Bestätigungsvermerkes ihrem wesentlichen Gehalt nach in das neue Aktiengesetz übernommen wird. Daher können die nachfolgenden Ausführungen darauf aufbauen, daß der Bestätigungsvermerk wie seither lediglich die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung entsprechend den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften zu bekunden hat.

II. Änderungsvorschläge zum geltenden Recht und zur Handhabung des Bestätigungsvermerkes.

1. Klarstellungen des Umfanges der Prüfung und des Testates.

a) Prüfung und Bestätigung der Beachtung der Satzungsbestimmungen.

Die Frage, ob im Rahmen der Jahresabschlußprüfung auch die Einhaltung der Satzungsbestimmungen über die Rechnungslegung zu prüfen ist, ist umstritten. In der gesetzlichen Regelung für Prüfungsumfang und Bestätigungsvermerk wird nur von den Vorschriften über den Jahresabschluß und Geschäftsbericht bzw. den gesetzlichen Vorschriften gesprochen. Überwiegend wird jedoch zum geltenden Recht die Auffassung vertreten, die Anerkennung der Gesetzmäßigkeit der Rechnungslegung müsse die Aussage einschließen, daß die Satzungsbestimmungen über die Rechnungslegung beachtet worden sind.¹⁾ Um Unklarheiten auszuschalten,

1) Vgl. S.22 f.

sollten die Bestimmungen über Prüfungsumfang und Inhalt des Testates im neuen Aktienrecht dahingehend erweitert werden, daß auch die Einhaltung der Satzungs Vorschriften über die Rechnungslegung zu prüfen und bestätigen ist.¹⁾

b) Prüfung und Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des
Lageberichtes.

Nach § 140 Abs.3 kann der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk auch dann einschränken oder verweigern, wenn die Darlegungen in dem Teil des Geschäftsberichtes, in dem der Vorstand über Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft zu berichten hat (Lagebericht), geeignet sind, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen. Die Fassung des § 140 Abs.3 als Kannvorschrift ist aus der Festlegung des Prüfungsumfanges in § 135 Abs.1 zu erklären, wonach der Geschäftsbericht nur insoweit der Prüfung unterliegt, als er den Jahresabschluß erläutert.

Es ist an anderer Stelle näher darauf eingegangen worden²⁾, daß diese Regelung, die einerseits den Lagebericht nicht in die Prüfung einbezieht, andererseits ermöglicht, daß der Abschlußprüfer gegen ihn Einwendungen erheben kann, unbefriedigend ist. Sie wird den Absichten des Gesetzgebers nicht gerecht. Gewollt kann mit § 140 Abs.3 nur sein, zu verhindern, daß der Vorstand seine im Lagebericht niederzulegende persönliche Stellungnahme zu den Gesellschaftsverhältnissen dazu benutzt, falsche Vorstellungen von dem Geschäftsverlauf und der Lage der Gesellschaft zu erwecken. Im übrigen soll die freie und unabhängige Beurteilung der Gesellschaftsverhältnisse durch den Vorstand nicht eingeschränkt werden.

Diese Absicht des Gesetzgebers verlangt, daß die Kannvorschrift durch eine Mußvorschrift ersetzt wird. Dabei sollte der Inhalt des § 140 Abs.3 mit entsprechenden Änderungen in die Bestimmungen über den Prü-

1) Diese Erweiterung der gesetzlichen Bestimmungen ist auch im Referentenentwurf eines Aktiengesetzes (a.a.O.) vorgesehen; vgl. §§ 153 Abs.2 u. 159 Abs.1.

2) Vgl. S. 56 ff.

fungsumfang übernommen werden. Dies könnte geschehen, wie es in den Reformvorschlägen des Institutes der Wirtschaftsprüfer vorgesehen ist. Danach soll § 135 Abs.1 zunächst dahingehend geändert werden, daß der gesamte Geschäftsbericht zum Gegenstand der Pflichtprüfung gemacht wird. Für den Umfang der Prüfung des Geschäftsberichtes, für den das Institut der Wirtschaftsprüfer die Bezeichnung "Jahresbericht des Vorstandes" empfiehlt, wird dann in § 135 Abs.2 folgende Regelung vorgeschlagen: "Der Jahresbericht des Vorstandes ist von den Abschlußprüfern daraufhin zu prüfen, ob die Erläuterung des Jahresabschlusses im Sinne des § 128 ausreichend und zutreffend ist; außerdem haben sie darauf zu achten, daß die sonstigen Angaben des Vorstandes im Jahresbericht nicht offensichtlich geeignet sind, eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft zu erwecken".¹⁾

Eine Neufassung des Gesetzes in diesem Sinne würde bedeuten, daß der gesamte Geschäftsbericht der Pflichtprüfung unterliegt. Die seitherige Einschränkung des Bestätigungsvermerkes - "soweit er den Jahresabschluß erläutert" - könnte damit bei der Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsberichtes entfallen. Außerdem würde klargestellt, daß der Abschlußprüfer nicht nur dann Einwendungen erheben kann, wenn der Lagebericht "das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild" von den Gesellschaftsverhältnissen verfälscht, wie es in § 140 Abs.3 ausdrücklich vorgesehen ist. Es würde vielmehr allein darauf ankommen, ob der Lagebericht offensichtlich eine falsche Darstellung von der Lage der Gesellschaft enthält. Bereits zum geltenden Recht ist trotz des entgegenstehenden Wortlautes des Gesetzes angenommen worden, daß sich die grundsätzliche Prüfungspflicht für den Lagebericht auch auf die Berichterstattung über wesentliche Vorfälle erstreckt, die sich nicht auf den Jahresabschluß ausgewirkt haben, namentlich auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Ende des Geschäftsjahres eingetreten sind.²⁾

1) Vorschläge zur Aktienrechtsreform des IdW, a.a.O., Änderungsvorschlag zu § 135 Abs.1 u.2. So im Ergebnis auch der Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O., § 153 Abs.1 u.2.

2) Vgl. S. 57 f.

c) Die Prüfungspflicht für Änderungen bestätigter
Jahresabschlüsse.

Nach § 135 Abs.1 ist der Jahresabschluß zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsrat vorgelegt wird. Diese Bestimmung ist von den Aktienrechtskommentatoren¹⁾ dahingehend ausgelegt worden, daß sich die Prüfungspflicht nur auf den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß bezieht. Wird der geprüfte und bestätigte Jahresabschluß geändert, so bestehe eine Prüfungspflicht nur dann, wenn die Änderung vom Vorstand vorgenommen wird, nicht dagegen, wenn sie von der Hauptversammlung vor der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt. Die dieser Auffassung entgegenstehenden Bedenken sind an anderer Stelle mit dem Ergebnis angeführt worden, daß Änderungen von geprüften Jahresabschlüssen in jedem Fall eine Nachtragsprüfung und erneute Stellungnahme des Abschlußprüfers zur Abgabe des Bestätigungsvermerkes erfordern.²⁾

Immerhin erscheint es im Interesse der Klarheit angebracht, die in der Praxis häufig anzutreffende Änderung geprüfter und bestätigter Jahresabschlüsse gesetzlich zu regeln. Hierbei sollte davon ausgegangen werden, daß sich die Pflichtprüfung auf den Jahresabschluß richtet, der dem später festgestellten und veröffentlichten Jahresabschluß entspricht. Dieser Gedanke ist auch in den Reformvorschlägen des Institutes der Wirtschaftsprüfer und im Referentenentwurf des Bundesjustizministeriums zum Tragen gekommen, indem eine Regelung der Nachtragsprüfung in der Weise vorgesehen ist, daß jeder geänderte Jahresabschluß grundsätzlich einer erneuten Prüfung und Bestätigung durch den Abschlußprüfer bedarf.³⁾ Diesbezügliche gesetzliche Bestimmungen wären, da die Nachtragsprüfung Bestandteil der Jahresabschlußprüfung ist, in § 135 des geltenden Rechts aufzunehmen. Ihre Ausgestaltung hängt von der zur Zeit noch stark umstrittenen Frage ab, in welchem Ausmaß die seitherige Bindung der Hauptversammlung an den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß aufgegeben wird. Es kann jedoch darauf verzichtet

1) Vgl. z.B. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., Anm.21 zu § 140; Gadow-Heinichen, a.a.O., Anm.8 zu § 140; Godin-Wilhelmi, a.a.O., Anm.6 zu § 140; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., Anm.11 zu § 140.

2) Vgl. S. 60 ff.

3) Vgl. Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O., § 153 Abs.3 u.4; Vorschläge zur Aktienrechtsreform des IdW, a.a.O., Änderungsvorschlag § 135 Abs.4 u. § 140 Abs.3.

werden, auch § 140 dahingehend zu ergänzen, daß der Abschlußprüfer bei Änderungen des Jahresabschlusses erneut zu entscheiden hat, ob und in welcher Form er den Bestätigungsvermerk erteilen soll.¹⁾

Diese Verpflichtung des Abschlußprüfers ergibt sich ohne weiteres aus dem Wesen der Nachtragsprüfung als Bestandteil der Jahresabschlußprüfung und daraus, daß der Bestätigungsvermerk das abschließende Ergebnis der Prüfung wiedergeben muß.

Die Bestimmung, daß die Feststellung eines ungeprüften Jahresabschlusses nichtig ist, sollte für den Fall der Änderung des Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung eingeschränkt werden. Ihre Anwendung in diesem Fall würde bedeuten, daß die Hauptversammlung erneut zusammentreten müßte, um den der Nachtragsprüfung unterliegenden Jahresabschluß festzustellen. Es empfiehlt sich, zur Vermeidung der nochmaligen Einberufung der Hauptversammlung vorzuschreiben, die Hauptversammlung könne den geänderten Jahresabschluß unter der Bedingung feststellen, daß er den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erhält. Der Feststellungsbeschuß der Hauptversammlung wäre bei diesem Verfahren bis zur Abgabe des uneingeschränkten Testates schwebend unwirksam. Die erneute Zusammenkunft der Hauptversammlung könnte damit auf die Fälle beschränkt werden, in denen der Abschlußprüfer gegen die vorgenommenen Änderungen des Jahresabschlusses Einwendungen erhebt.

1) So vorgesehen in den Vorschlägen zur Aktienrechtsreform des IdW, a.a.O., Änderungsvorschlag § 140 Abs.3.

2. Die korrektive Einschränkung.

Bei der Formulierung von Testatseinschränkungen hat der Abschlußprüfer seine Einwendungen gegen die Rechnungslegung oder die Erbringung von Aufklärungen und Nachweisen unmißverständlich auszudrücken. Aus der Einschränkung muß sich ergeben, welche Verstöße gegen die gesetzlichen Bestimmungen über Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht bzw. gegen die Pflicht des Vorstandes, die Prüfungsunterlagen bereitzustellen und die notwendigen Auskünfte zu erteilen, vorliegen. Nicht erforderlich ist indessen, daß der Prüfer bei den bekanntgegebenen Beanstandungen nähere Erläuterungen - namentlich Zahlenangaben - macht, die Umfang und Auswirkungen der festgestellten Verstöße erkennen lassen. Der Einschränkung des Bestätigungsvermerkes kommt nach geltendem Recht kein korrektiver Charakter zu, d.h. der Abschlußprüfer braucht nicht anzugeben, wie die Rechnungslegung zu ändern wäre, um mit den gesetzlichen Bestimmungen übereinzustimmen.¹⁾

Das Fehlen einer Verpflichtung des Prüfers, Einwendungen gegen den Jahresabschluß in einer korrektiven Einschränkung mitzuteilen, muß als Mangel empfunden werden. Die sich auf Einwendungen gegen den Jahresabschluß beziehende Einschränkung hat in ihrer gegenwärtig üblichen Form nicht den Aussagewert, den Aufgabe und Zweck des Bestätigungsvermerkes erfordern. Durch Formulierungen wie "... mit der Einschränkung, daß die Rückstellung für Pensionsverpflichtungen zu niedrig bemessen ist"²⁾ werden die an der Bilanzveröffentlichung interessierten Personen zwar darauf hingewiesen, daß sie bei der Beurteilung der Gesellschaft auf Grund des bekanntgemachten Jahresabschlusses die angegebene Einwendung berücksichtigen müssen. Da aber der Umfang der Gesetzesverletzung nicht mitgeteilt wird, fehlt die Voraussetzung für eine fundierte Würdigung der vom Prüfer festgestellten und bekanntgegebenen Verstöße. Die Vermerkseinschränkung verursacht auf diese Weise Unsicherheit bei der Beurteilung des Jahresabschlusses.

Diese Sachlage kann nicht befriedigen. Sie läßt die Forderung nach dem korrektiven Inhalt der Vermerkseinschränkung, d.h. nach der Bekanntgabe des Umfanges der Gesetzesverletzungen empfehlenswert erscheinen.

1) Vgl. auch S. 75 ff.

2) Vgl. z.B. Bundesanzeiger 1956, Nr.226, S.13; Nr.142, S.15.

Auch vom eingeschränkten Testat sollte wie vom uneingeschränkten Bestätigungsvermerk eine Aussage verlangt werden, die keinen Anlaß für Zweifel gibt.¹⁾ Die korrektive Formulierung von Einschränkungen sollte allerdings auf Einwendungen beschränkt bleiben, die sich auf Verstöße gegen gesetzliche Bestimmungen für den Jahresabschluß beziehen. Es ist nicht Aufgabe des Bestätigungsvermerkes, unterlassene Angaben im Geschäftsbericht nachzuholen, da die Ausführungen im Geschäftsbericht nicht für die Öffentlichkeit gedacht sind. Ebenso sollte bei der Feststellung, daß die für die Rechnungslegung geltenden Satzungsbestimmungen verletzt worden sind, von einer korrektiven Einschränkungsfomulierung abgesehen werden, da es sich bei den Satzungsvorschriften um Bestimmungen handelt, die für die Gläubiger und die Öffentlichkeit uninteressant sind. Denn die Satzungsbestimmungen dürfen sich nur im Rahmen der vom Gesetz gezogenen Grenzen bewegen. Einwendungen wegen mangelhafter Berichterstattung oder Verletzungen von Satzungsbestimmungen sollten daher wie bisher nur dem Gegenstand nach in der Einschränkung angeführt werden. Durch das Auskunftsrecht der Aktionäre und die Verpflichtung des Aufsichtsrates, zum Ergebnis der Jahresabschlußprüfung in der Hauptversammlung Stellung zu nehmen, ist sichergestellt, daß die Aktionäre, soweit sie an der Hauptversammlung teilnehmen, nähere Einzelheiten über die Beanstandungen des Prüfers zum Geschäftsbericht und zur Verletzung der Satzungsbestimmungen erfahren.

Gegen die korrektive Einschränkung ist von maßgeblicher Seite²⁾ der Einwand erhoben worden, daß diese in sehr vielen Fällen bzw. der Mehrzahl der Fälle unmöglich sei. Einschränkungen würden sich häufig als Folge von Meinungsverschiedenheiten zwischen Abschlußprüfer und Vorstand ergeben, ohne daß absolut genaue Zahlen von den Bilanzprüfern ermittelt werden könnten.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Liegen Meinungsverschiedenheiten zwischen Abschlußprüfer und Vorstand vor, so kann es auf die Ermittlung "objektiv richtiger" oder "absolut genauer" Zahlenangaben nicht ankommen. Unterschiedliche sachliche Ansichten werden

1) Beim o.a. Beispiel der zu geringen Zuweisung zur Pensionsrückstellung könnte die korrektive Einschränkung etwa wie folgt gefaßt werden: "... mit der Einschränkung, daß die Rückstellung für laufende Ruhegehälter und Ruhegehaltsansprüche um rd. DM unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt" (so im Bundesanzeiger 1956, Nr.104, S.7).

2) Fachausschuß des IdW im Gutachten Nr.1/1935 (Fachgutachtensammlung,

grundsätzlich nur bei den Positionen des Jahresabschlusses bestehen, die sich nur innerhalb weiter Grenzen beurteilen lassen: Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen. Bei diesen nur auf der Grundlage des sachgemäßen Ermessens zu bestimmenden Wertansätzen kann es sich lediglich um die Ermittlung der annähernd zutreffenden Werte handeln. Im übrigen kommt auch im eingeschränkten Testat wie im uneingeschränkten Bestätigungsvermerk die subjektive - keine absolut oder objektiv richtige - Meinung des Abschlußprüfers zum Ausdruck. Der Bestätigungsvermerk ist kein apodiktisches Urteil über die Rechnungslegung. Daher kann die korrektive Einschränkung auch nicht mit der Unmöglichkeit apodiktischer Aussagen durch den Abschlußprüfer abgelehnt werden.

Es sollte jedoch in den Fällen, in denen keine genauen Zahlen angegeben werden können, das Zugeständnis gemacht werden, daß der Abschlußprüfer die Subjektivität seiner Aussage durch einen ausdrücklichen Hinweis wie "nach meiner Meinung", "meines Erachtens" usw. hervorhebt. Das könnte beispielsweise in folgender Form bei der Vermerkseinschränkung erfolgen: " ... entsprechen den gesetzlichen Vorschriften mit der Einschränkung, daß die Forderungen auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen nicht genügend wertberichtigt sind. Die noch erforderliche Wertberichtigung beträgt meines Erachtens 10 % des ausgewiesenen Buchwertes." Diese Betonung, daß es sich bei den in der Vermerkseinschränkung angegebenen Zahlen um die Auffassung des Prüfers handelt, erübrigt sich, wenn genau bestimmbare Werte nicht oder nicht richtig bilanziert worden sind.

Die korrektive Einschränkung des Bestätigungsvermerkes erschwert die Arbeit des Abschlußprüfers nicht wesentlich. Sie verlangt vom Prüfer die Mitteilung der Auswirkungen und des Umfanges von Verletzungen der Rechnungslegungsvorschriften, deren Kenntnis auch bei der heute üblichen Handhabung der Vermerkseinschränkung gegeben sein muß. Bereits nach geltendem Recht kann eine Einschränkung des Testates der Gesellschaft gegenüber nicht mit einer lediglich allgemeinen Ablehnung bestimmter Wertansätze im Jahresabschluß begründet werden. Es soll nicht verkannt werden, daß schwierig gelagerte Fälle in der Praxis vorkommen können,

die eine Intensivierung der Prüfungstätigkeit erfordern, bevor eine korrektive Einschränkung formuliert werden kann. Gemessen am bisher notwendigen Prüfungsumfang ist diese Ausdehnung der Prüfungstätigkeit aber wohl unbeachtlich und daher vertretbar; denn sie betrifft nur einzelne Positionen des Jahresabschlusses, gegen die Einwendungen erhoben werden müssen, und die auch gegenwärtig schon einer besonders kritischen Prüfung unterliegen.

Die Klarheit des uneingeschränkten Testates zu heben, die Ungewißheit über den Umfang der im Bestätigungsvermerk mitgeteilten Verletzungen gesetzlicher Vorschriften für die an den Bilanzveröffentlichungen interessierten Personen zu beseitigen und damit eine bessere Beurteilung der Lage der Gesellschaft auf Grund des bekanntgemachten Jahresabschlusses zu ermöglichen - das läßt die Forderung nach dem korrektiven Inhalt der Vermerkseinschränkung im Interesse der Sache gelegen erscheinen. Verwirklicht man diese Forderung, verhindert man zugleich das Anwenden jener Methode, die darin besteht, daß Vorstand und Aufsichtsrat aus bestimmten Gründen ein eingeschränktes Testat einem uneingeschränkten Vermerk vorziehen, damit sie nicht zur Richtigstellung des Jahresabschlusses gezwungen sind. Die gegenwärtig übliche Fassung der Vermerkseinschränkung begünstigt eine derartige Haltung, da keine näheren Angaben über das Abweichen von den gesetzlichen Vorschriften zu machen sind. Das zu sanktionieren, entspricht jedoch nicht dem Sinn und Zweck der Pflichtprüfung und des Bestätigungsvermerkes.

Es ist daher zu empfehlen, in § 140 Abs.2 an den Grundsatz, daß die Abschlußprüfer die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken haben, wenn Einwendungen zu erheben sind, folgende Bestimmung anzuschließen:

Wird die Bestätigung wegen Verletzung gesetzlicher Vorschriften für den Jahresabschluß eingeschränkt, so sind zahlenmäßige Angaben zu machen, die den Umfang der Gesetzesverletzung erkennen lassen.

3. Die Formulierung des Bestätigungsvermerkes.

Der vom Gesetz festgelegte Mindestinhalt des Bestätigungsvermerkes und die daraus vom Institut der Wirtschaftsprüfer abgeleitete und zur allgemeinen Anwendung empfohlene Fassung des Testates sind wiederholt Gegenstand kritischer Erörterungen gewesen.¹⁾ Im wesentlichen war diese Kritik darauf gerichtet, daß der Wortlaut des Vermerkes sprachlich unschön und mit überflüssigem Beiwerk versehen sei. Die gegebenen gesetzlichen Verhältnisse und der Umstand, daß sich die von der Fachorganisation der Wirtschaftsprüfer vorgeschlagene Testatformel grundsätzlich auf die Angaben beschränkt, die der Vermerk nach dem Gesetz enthalten muß, haben jedoch diesen Erörterungen einen Erfolg versagt. Für das Festhalten an der einmal gefundenen Formel durch die Abschlußprüfer war daneben sicherlich auch der Gedanke ausschlaggebend, daß Änderungen des Testates der Dokumentation einer festen, einheitlichen Berufsauffassung über den Bestätigungsvermerk entgegenstehen.

Die bevorstehende Reform des Aktiengesetzes gibt die Möglichkeit, die gesetzlichen Erfordernisse für den Inhalt des Testates neu zu fassen. Damit erhält auch die Frage besondere Aktualität, ob eine Änderung des Wortlautes des Bestätigungsvermerkes angeraten ist. Man wird dabei berücksichtigen müssen, daß sich die bisherige Fassung des Vermerkes mittlerweile eingebürgert hat. Dem an sich mit Recht erhobenen Einwand, "daß der Vermerk in seiner gegenwärtigen Formel verschiedene Grundbedingungen der Publizität nicht ganz erfüllt, ... insbesondere in sprachlicher Hinsicht zu wenig einprägsam ist und infolgedessen nicht genügend geläufig wird"²⁾, kommt kaum mehr maßgebliche Bedeutung zu. Der Fachausschuß des Institutes der Wirtschaftsprüfer hatte daher zunächst auch die langjährige Anwendung der bisherigen Testatformel als Begründung dafür genommen, eine Neufassung des Bestätigungsvermerkes im Rahmen der Aktienrechtsreform als nicht zweckmäßig abzulehnen.³⁾

1) Vgl. Markmiller, K., a.a.O., S.423 ff.; Kalb, W., a.a.O., S.516; Karoli, R., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, a.a.O., S.92; Wanieck, O., a.a.O., S.281 f.

2) Markmiller, K., a.a.O., S.423.

3) Vgl. Ergebnisbericht über die 40. Sitzung des Hauptfachausschusses des IdW am 15.4.1955 in Düsseldorf, S.3 u. Ergebnisbericht über die 41. Sitzung am 17./18.6.1955 in Boppard, S.2.

Dennoch wird man die Auffassung vertreten können, daß der Bestätigungsvermerk durch eine kürzere und klarere Formulierung gewinnen würde. Der gegenwärtige Vermerkswortlaut enthält überflüssige, weil selbstverständliche Bestandteile; er ist langatmig und sprachlich ungefällig. Der Bestätigungsvermerk sollte sich inhaltlich mehr auf die wesentliche Aussage beschränken, daß die Prüfung die Übereinstimmung der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes mit den Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung ergeben hat. Die auf diese Weise erzielbare Kürze des Bestätigungsvermerkes würde die Klarheit des Testates beachtlich heben und nur das zum Ausdruck bringen, worauf sich das Interesse der Aktionäre, der Gläubiger und der Öffentlichkeit am Bestätigungsvermerk richtet.

Diese Auffassung wird auch vom Bundesjustizministerium und nunmehr ebenfalls vom Institut der Wirtschaftsprüfer vertreten. Sie schlagen folgenden Wortlaut für den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk vor:

"Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechen Gesetz und Satzung"¹⁾, bzw.

"Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Jahresbericht des Vorstandes entsprechen den gesetzlichen Vorschriften"²⁾.

Wie bereits an anderer Stelle³⁾ ausgeführt wurde, sollte auf die Aufnahme eines Hinweises, daß die Rechnungslegung auch den Bestimmungen der Satzung entspricht, nicht verzichtet werden. Hiervon abgesehen, beinhalten die empfohlenen Neufassungen des Vermerkes dieselbe Aussage. Es muß anerkannt werden, daß sich diese Formulierungen durch Kürze und Sachlichkeit auszeichnen. Fraglich ist aber, ob sie allen Anforderungen gerecht werden, die an den Bestätigungsvermerk zu stellen sind. Bereits für die Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931 war ein im Ergebnis übereinstimmender Wortlaut des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes vorgesehen.⁴⁾ Der Vermerk sollte danach lauten: "Der Jahresabschluß der Gesellschaft, die zugrunde liegende Buchführung und der

1) Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O., § 159 Abs.1.

2) Vorschläge zur Aktienrechtsreform des IdW, a.a.O., Änderungsvorschlag § 140 Abs.1.

3) Vgl. S.112 f.

4) Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, a.a.O., § 123.

Geschäftsbericht des Vorstandes entsprechen den gesetzlichen Vorschriften." Der Gesetzgeber hatte sich indessen, wie bekannt, nicht entschließen können, diese Bestimmung in die Aktienrechtsnovelle aufzunehmen.

Inwieweit kann den vom Bundesjustizministerium und vom Institut der Wirtschaftsprüfer empfohlenen Fassungen des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes zugestimmt werden und welche Bedenken stehen ihnen entgegen? Diese Frage soll in Gegenüberstellung mit einem eigenen Vorschlag beantwortet werden, der folgenden Wortlaut des Testates vorsieht:

Nach dem Ergebnis meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht Gesetz und Satzung.

Die vorgeschlagenen Neufassungen verzichten übereinstimmend auf die nach geltendem Recht in den Vermerk aufzunehmende Feststellung, daß eine Prüfung "auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise" stattgefunden hat. Der gegenwärtige Testatwortlaut erwähnt damit eine Voraussetzung, die erfüllt sein muß, bevor das Urteil über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung abgegeben werden kann. Es liegt aber an sich kein Grund vor, den Wortlaut des Bestätigungsvermerkes dadurch auszudehnen, daß auf etwas hingewiesen wird, was Voraussetzung für die Testaterteilung ist. Das Gesetz verlangt außerdem auch nicht, die anderen für die Vermerksabgabe maßgeblichen Voraussetzungen - daß das abschließende Ergebnis der Prüfung vorgelegen hat und keine Einwendungen zu erheben waren - anzuführen. Wesentlicher Inhalt des Bestätigungsvermerkes ist die Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht.

Auch soweit man in der Wendung "auf Grund der Bücher usw." lediglich eine Erläuterung der Prüfungsgrundlagen sieht, muß gesagt werden, daß es dieser Hervorhebung nicht bedarf. Es ist selbstverständlich, daß die Prüfung nur auf Grund der Bücher, Schriften und sonstigen Unterlagen der Gesellschaft erfolgen kann und der Prüfer im übrigen auf die

Auskünfte des Vorstandes und seiner Mitarbeiter angewiesen ist. Wohl kann der ausdrückliche Verweis auf die Auskunfterteilung durch den Vorstand als Einschränkung in dem Sinne gewertet werden, daß mit dem Prüfungsvermerk keine objektive oder absolute Feststellung getroffen werden kann. Das geht indessen bereits aus der Bezugnahme auf die "pflichtmäßige Prüfung" in ausreichendem Maße hervor. Der gegenwärtige Bestandteil des Bestätigungsvermerkes: "auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise", kann daher als überflüssiger Zusatz angesehen werden, der die auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung gerichtete Aussage des Testates im Grunde nicht erweitert. Als Voraussetzung für die Vermerkserteilung sollte jedoch die Bedingung, daß eine Prüfung in der angeführten Weise stattgefunden hat, in § 140 Abs.1 S.1 aufgenommen werden.¹⁾

Im Bestreben, für den Bestätigungsvermerk eine kurze, klare Formel zu finden, sind bei den Vorschlägen des Bundesjustizministeriums und des Institutes der Wirtschaftsprüfer darüber hinaus die den Vermerk bislang einleitenden Worte "nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung" gestrichen worden. Bereits nach geltendem Recht ist die ausdrückliche Betonung, daß sich die Feststellungen im Bestätigungsvermerk auf das "abschließende Ergebnis" der Prüfung stützen, nicht erforderlich. Das uneingeschränkte Testat muß nach § 140 Abs.1 lediglich ergeben, daß "nach pflichtmäßiger Prüfung" die Rechnungslegung den gesetzlichen Vorschriften entspricht.²⁾

Wenn nun, abweichend von den angeführten Vorschlägen, empfohlen wird, bei einer Neufassung der Testatformel nicht auf die Eingangsworte "nach dem Ergebnis meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung" zu verzichten, so geschieht das nach dem Grundsatz, mit dem Bestätigungsvermerk nicht mehr zu erklären, als nach Art und Umfang der aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfung verantwortet werden kann. Die Prüfungstätigkeit ist notwendig auf Stichproben beschränkt, bei der Beurteilung der Rechnungslegung und der Stellungnahme zu der Frage, ob nur geringfügige Beanstandungen oder Einwendungen im Sinne des § 140 Abs.2 zu erheben sind, ist der Prüfer weitgehend auf Ermessensentscheidungen angewiesen. Das be-

1) Vgl. S.126.

2) Vgl. S. 70 f.

wirkt, daß der Bestätigungsvermerk keine Tatsachenerklärung sein kann.

Der Abschlußprüfer kann daher seine Auffassung über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung nicht in der Form einer Garantieerklärung zum Ausdruck bringen, sondern muß zu erkennen geben, daß es sich um seine Meinung als unabhängiger Sachverständiger handelt, die er sich auf Grund des Ergebnisses einer pflichtmäßigen Prüfung gebildet hat.¹⁾ Dieser Anforderung werden die vom Bundesjustizministerium und vom Institut der Wirtschaftsprüfer vorgeschlagenen Neufassungen des Bestätigungsvermerkes nicht gerecht, da sich ihr Inhalt in der apodiktischen Feststellung erschöpft, daß die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht Gesetz und Satzung entsprechen. Im übrigen war die im Ergebnis übereinstimmende Testatformel, die zunächst für die Aktienrechtsnovelle vorgesehen war²⁾, vom Gesetzgeber mit Recht namentlich aus der Erwägung heraus abgelehnt worden, daß die mit der Abgabe einer derart absoluten Aussage über die Rechnungslegung vom Prüfer zu übernehmende große Verantwortung den gegebenen Umständen nach unzumutbar sei.³⁾

Die Frage schließlich, ob sich die gesetzliche Regelung auch weiterhin auf die Angabe beschränken soll, was der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk ergeben muß, oder ob es empfehlenswert ist, die Testatformel in das Gesetz aufzunehmen, ist nur von untergeordneter Bedeutung. Die Abschlußprüfer haben schon seither in der Erkenntnis, daß die formelhafte Prägung des Testates eine wesentliche Voraussetzung für die Verkehrsfähigkeit des Bestätigungsvermerkes bildet, auf die mit dem geltenden Recht gegebene Möglichkeit, den Vermerk im Rahmen der gesetzlichen Mindestanforderungen frei zu gestalten, verzichtet. Die Erfahrung hat gezeigt, daß ein Abgehen von der einmal gefundenen Formel nicht erforderlich war. Es lassen sich daher keine Gründe vorstellen, die einer gesetzlichen Festlegung des Testatwortlautes zwingend entgegenstehen.

1) Vgl. Kraayenhof, J., Probleme der internationalen Prüfungspraxis, in Der Wirtschaftsprüfer, 6.Jg.1953, S.317.

2) Vgl. S.122 f.

3) Vgl. v.Hoeßlin, H., a.a.O., S.305.

III. Vorschlag für eine Neufassung des § 140 AktG.

Auf Grund der vorstehend aufgeführten Reformvorschläge wird folgende Neufassung des § 140 AktG empfohlen:

Geltendes Recht

(1) Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer dies durch einen Vermerk zu bestätigen; der Bestätigungsvermerk muß ergeben,

daß nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

(2) Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken.

(3) Die Abschlußprüfer können die Bestätigung auch dann versagen oder einschränken, wenn der Geschäftsbericht, soweit in ihm der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft dargelegt sind, offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft erweckt, die geeignet ist, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen.

Neufassung

(1) Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung auf Grund der Schriften, Bücher und sonstigen Unterlagen der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise keine Einwendungen zu erheben¹⁾, so haben die Abschlußprüfer folgenden Bestätigungsvermerk zu erteilen:

Nach dem Ergebnis unserer (meiner) pflichtmäßigen Prüfung entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht Gesetz und Satzung.²⁾

(2) Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken. Wird die Bestätigung wegen Verletzung gesetzlicher Vorschriften für den Jahresabschluß eingeschränkt, so sind zahlenmäßige Angaben zu machen, die den Umfang der Gesetzesverletzung erkennen lassen.³⁾

(3) entfällt.⁴⁾

1) Vgl. S.124.

2) Vgl. wegen der Testatformel S.123; wegen der Satzung S.112 f.

3) Vgl. S.120.

4) Vgl. S.113 f.

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s .

a) Bücher und Kommentare.

Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3.Auflage, Stuttgart 1957.

Baumbach, A., Aktiengesetz, 2.Aufl., Berlin 1937.

Baumbach-Hueck, Aktiengesetz, 7.Aufl., München u.Berlin 1951,
u.9.Aufl., München u.Berlin 1956.

Beham, P., Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940.

Buttmann, E., Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers nach der
Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931, Göttingen 1935. (Diss.)

Dietzen, N., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für stille
Reserven, 1937.

Eich, W., Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktien-
gesellschaft, 3.Aufl., Berlin 1944.

Fechtnner, K., Leitfaden für Organisation und Revision, Essen 1951.

Gadow-Heinichen, Aktiengesetz, Berlin 1939.

Godin-Wilhelmi, Aktiengesetz, 2.Aufl., Berlin 1950.

Gottschalk, H., Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegs-
zeit, Frankfurt/Main 1934.

Großmann, H., Der Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, Berlin 1938.

Hertlein, A. u. Meisner, K., Abschluß und Prüfung der Unternehmungen,
Wiesbaden 1956.

Hintner, O., Praxis der Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1949.

- , Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München,
Berlin u.Leipzig 1926.

Höppner, M., Praxis des Aktienrechts, Hamburg 1935.

Horowitz-Ullmann, Kommentar zum neuen Aktienrecht, Berlin 1932.

Isaac, A., Revision und Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1951.

Karoli, R., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934.

Klebba, W., Revisionspraxis, Darmstadt 1953.

- Leitner, F., Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen unter besonderer Berücksichtigung der Bilanz- und Wirtschaftsprüfungen, 5.Aufl., Frankfurt am Main 1939.
- Ludewig, R., Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1955.
- Möhring, Ph. u. Schwartz, G., Satzungsgestaltung nach neuem Aktienrecht, Berlin 1938.
- Salandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 16.Aufl., Berlin u.München 1957.
- Schneinstrom, H., Das neue Aktienrecht, München u.Leipzig 1932.
- Schmitt, C., Aktiengesetz, 2.Aufl., Berlin u.München 1939.
- Schlegelberger-Quassowski, Aktiengesetz, 3.Aufl., Berlin 1939.
- Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 14.Aufl., Berlin u.Leipzig 1933.
- Teichmann-Koehler, Aktiengesetz, 3.Aufl., Heidelberg 1950.
- Trumpler, H., Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Basel 1950.
- Walb, H., Der Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft, Halle 1938.
- Weste, J., Der Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft nach den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaftslegung, 1939.
- Westphal, H., Die Publizität im deutschen Konzernwesen und ihre Wahrung durch die Wirtschaftsprüfung, Kallmünz 1937 (Diss. Leipzig).
- Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1954, Das, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1954.
- Zimmermann, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betrieb, Essen 1954.

b) Berichte, Entwürfe, Sammlungen und Urteile.

- BGH-Urteil vom 13.7.1956 - VI ZR 132/55, entnommen aus Der Betriebsberater, 11.Jg.1956, S.865 f.
- BGH-Urteil vom 15.12.1954 - II ZR 322/53, entnommen aus Die Wirtschaftsprüfung, 8.Jg.1955, S.138 ff.
- Bundesanzeiger 1956, herausgegeben vom Bundesminister der Justiz.

Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie Entwurf eines Einführungsgesetzes nebst erläuternden Bemerkungen, veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium, Berlin 1930.

Ergebnisberichte der Sitzungen des Hauptfachausschusses des Institutes der Wirtschaftsprüfer 1955.

Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Beiheft 1 zur Zeitschrift Die Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1948.

Fachgutachten und Stellungnahmen des Institutes der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und -prüfung, Die, (Fachgutachtensammlung), herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1956.

Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, veröffentlicht durch das Bundesjustizministerium, Köln 1958.

Vorschläge zur Aktienrechtsreform des Arbeitskreises Aktienrechtsreform im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1956.

Wie geht der amerikanische Wirtschaftsprüfer vor? (Leitsätze des American Institute of Accountants, Übersetzt von W.v.Schaper), Berlin 1938.

Wirtschaft und Statistik 1956.

c) Beiträge in Sammelbänden und Zeitschriften.

Adler, H., Gibt es einen negativen Bestätigungsvermerk?, in Der Wirtschaftstreuhand, 5.Jg.1936, S.252 f.;

- , Bestätigungsvermerk und Innehaltung der aktienrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften, in Der Wirtschaftstreuhand, 5.Jg.1936, S.190;

- , Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in Wirtschaftsprüfung, Bd.1, herausgegeben von A.Ertel, Berlin u.Wien 1933, S.154 ff.

Baudisch, R., Die Funktion des Abschlußprüfers, in Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, Bd.10 der Schriftenreihe des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1955, S.23 ff.

Beham, P., Das öffentliche Interesse an der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, Der Wirtschaftstreuhand 1936, S.454 ff.

Berg, K., Der Prüfungsvermerk des Bilanzprüfers, in Der Wirtschaftsprüfer, 1.Jg.1932, S. 268 ff.

- Brockhage, B., Zu den Fragen der Verantwortung und Haftung des Wirtschaftsprüfers, in Der Wirtschaftstreuhand, 3.Jg.1934, S.417 ff.
- Brönner, H., Bilanzprüfung und Steuerrecht, in Der Wirtschaftstreuhand, 7.Jg.1938, S.241 ff.
- David, W., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine heutige Problematik, in Der Wirtschaftsprüfer, 1.Jg.1948, S.65 ff. und 2.Jg.1949, S.61 f.
- Elmendorff, W., Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes, in Bd.1 der Schriftenreihe des Institutes der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1950, S.60 ff.
- Forster, K.-H. u. Müller, H.-P., Zur Frage der aktienrechtlichen Pflichtprüfung eines vor der Feststellung geänderten Jahresabschlusses, in Die Wirtschaftsprüfung, 9.Jg.1956, S.273 ff.
- Gessler, E., Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, in Die Wirtschaftsprüfung, 9.Jg.1956, S.463 ff.
- Götze, H., Brauchen wir im Rahmen einer Aktienrechtsreform bilanzrechtliche Neuerungen?, in Die Wirtschaftsprüfung, 8.Jg.1955, S.49 ff.
- Heilbrunn, O., Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 28.Jg.1934, S.100 ff.
- Hörner, J., Steuerliche Vorschriften und Pflichtprüfung, in Der Wirtschaftstreuhand, 7.Jg.1938, S.301 ff.
- v.Hoeßlin, H., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 30.Jg.1936, S.289 ff. u.345 ff.
- Horn, M., Steuerliche Gesichtspunkte bei der Prüfung der Jahresbilanzen von Aktiengesellschaften und Genossenschaften, in Der Wirtschaftstreuhand, 5.Jg.1936, S.168 ff.
- Kalb, W., Reformvorschläge zum Bestätigungsvermerk, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.516.
- Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in Der Wirtschaftstreuhand, 6.Jg.1937, S.45 ff. u. 167 ff.
- Klein, R., Ordnungswidrige Testaterteilung und ihre Folgen, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.5 f.
- Klinger, K., Zur Problematik des englischen Bestätigungsvermerkes, in Der Wirtschaftsprüfer, 1.Jg.1948, S.322 f.
- Koppe, R., Was sind Einwendungen, Einschränkungen des Prüfungsvermerkes, gesetzliche Grundlagen?, in Wirtschaftsprüfung, Bd.3, herausgegeben von A.Ertel, Berlin 1938, S.75 ff.

- Kraayenhof, J., Probleme der internationalen Prüfungspraxis, in Der Wirtschaftsprüfer, 6.Jg.1953, S.315 ff.
- Langer, K., Wann ist ein Jahresabschluß nichtig?, in Der Wirtschaftsprüfer, 4.Jg.1951, S.279 f.
- Lohmann, M., Die Prüfung ausländischer Beteiligungen im Rahmen der Pflichtprüfung deutscher Aktiengesellschaften, in Die Wirtschaftsprüfung, 9.Jg.1956, S.145 ff.
- , Gesetzliche Reformen im Bilanz- und Prüfungswesen der britischen Kapitalgesellschaft, in Der Wirtschaftsprüfer, 1.Jg.1948, S.232.
- Markmiller, K., Reformvorschläge zum Bestätigungsvermerk, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.423 ff.
- Michel, O., Wirtschaftsprüfung und Rationalisierung, in Die Wirtschaftsprüfung, 5.Jg.1952, S.223.
- Reichelt, J., Die Erteilung von Testaten und die Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in Die Wirtschaftsprüfung, 6.Jg.1953, S.102.
- Röttgermann, H., Probleme im konsumgenossenschaftlichen Prüfungswesen, in Die Wirtschaftsprüfung, 8.Jg.1955, S. 73 ff.
- Springorum, H., Das Revisionswesen in den Vereinigten Staaten von Amerika, in Der Wirtschaftstreuhänder, 5.Jg.1936, S.206 f.
- Theermann, H.-D., Die Haftung des Wirtschaftsprüfers in Wirtschaftsprüfung, Bd.2, herausgegeben von A.Ertel, Berlin u.München 1935, S.321 ff.
- Wanieck, O., Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerkes, in Wirtschaftsprüfung, Bd.2, herausgegeben von A.Ertel, Berlin u. München 1935, S.263 ff.
- Warneke, H., Zur Frage der Überschuldung im Sinne des § 83 Abs.2 S.2 AktG., in Der Wirtschaftsprüfer, 2.Jg.1949, S. 33 ff.
- Wirtz, C., Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers bei der Prüfung und Beratung von Wirtschaftsunternehmen, in Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 9.Jg.1957, S. 121 ff.

Lebenslauf

Peter A r n d t , Bad Homburg v.d.H., Niddastr.17

- 1931 geboren am 30. Dezember in Leipzig als Sohn des Verlagskaufmannes Johannes Arndt und seiner Ehefrau Erna geb. Kühn
- 1938 - 1942 Besuch der 20. Volksschule in Dresden
- 1942 - 1945 Besuch der Kreuzschule in Dresden
- 1946 - 1949 Besuch der Oberschule Dresden-Reick
- 1949 - 1950 Beendigung der Schulzeit mit Abitur an der Oberrealschule an der Wölckernstraße in Nürnberg
- 1950 - 1952 kaufmännischer Volontär und einjährige Tätigkeit als Automobil-Juniorverkäufer in Fa. Autohaus Krauss GmbH, Nürnberg
- 1951 - 1953 Aufnahme des Studiums der Betriebswirtschaft an der Hochschule für Sozial- und Wirtschaftswissenschaften in Nürnberg
- 1953 - 1955 Fortführung des betriebswirtschaftlichen Studiums an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München
- 1955 - 1957 Nach bestandener Diplomprüfung für Betriebswirte an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München im Mai 1955 Revisionsassistent bei Herrn Wirtschaftsprüfer Dr. W. Kithier, München.
- 1958 - heute Direktionsassistent in Fa. Autohaus Georg von Opel KG, Frankfurt am Main.

